

1-2019

# ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO



# ZERGAK

G A C E T A T R I B U T A R I A  
D E L P A Í S V A S C O

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIO-  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1  
2019

## ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Miren Itziar Agirre Berriotxo (Lehendakaria/Presidenta)  
Ane Etxenautia Aramburuzabala (Zuzendaria/Directora)  
Teresa Víguri Martínez, José Rubí Cassinello, M<sup>o</sup> Victoria Zabala Fernández

## ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritzza/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  
Telefona/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.
- Artikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

Erredakzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulua argitaratzeko eskubidea, auzer ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana argitaratzeko ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritzia egilearen erantzukizunpean 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.

## E ditorial

5

## A ctualidad Fiscal

Actualidad Álava

25

Actualidad Bizkaia

37

Actualidad Gipuzkoa

72

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE enero-junio/2019.  
**Amaia Beloki Gonzalez y Luis Elizondo Lopezegi** (Delegación de Euskadi para la UE)

89

## E studios y Colaboraciones

La tributación de la Economía Digital: medidas unilaterales a la espera de una solución global

**M. Isabel Portillo Morales.**  
**Subinspectora de tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia**  
**Gemma Martínez Bárbara.**  
**Jefa de Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia**

115

Efectos de la declaración de concurso de acreedores en el ámbito de la recaudación tributaria. Análisis de resoluciones jurisprudenciales recientes

**Idoia Zapirain Torrecilla.**  
**Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DF Gipuzkoa**

141

La trascendencia del dolo en la configuración del delito fiscal

**Juan Calvo Végez.**  
**Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura**

151

## R eferencias

### DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Informe "Nueva orientación de la política fiscal de vivienda" (*enlace web*) **171**
- Información más relevante relativa al proyecto conjunto de educación tributaria (*enlace web*) **171**
- Convenio entre la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, la Hacienda Tributaria de Navarra y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el desarrollo de un proyecto consistente en el estudio e implantación de instrumentos de control de los sistemas de facturación y cobro - proyecto TicketBAI / Ticket-SI-BAI, suscrito el 29 de mayo de 2019 **171**

### CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2018.9.3.1. – IS: Determinación de la existencia de motivo económico válido a efectos de la aplicación del régimen especial previsto en el IS para determinadas operaciones de reestructuración empresarial. **173**
- CONSULTA 2018.9.3.2. – IRPF: Tratamiento en el IRPF de las indemnizaciones cobradas en el marco de un plan de incentivación del cese voluntario de la actividad laboral aplicable a sus socios trabajadores por parte de la cooperativa consultante. Posibilidad de aplicación de los porcentajes de integración regulados en la normativa del IRPF. **175**
- CONSULTA 2018.9.3.3. – IRPF: Imputación temporal en el IRPF de los rendimientos del trabajo abonados en ejecución de resoluciones judiciales. **177**
- CONSULTA 2019.1.3.1. – IVA, IEDMT: Adquisición de una autocaravana para el transporte de persona con discapacidad. **180**
- CONSULTA 2019.1.3.3. – IVA: Sujeción al impuesto de una tipología diversa de servicios prestados por una sociedad pública que da cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones. **184**

- CONSULTA 2019.2.3.1. – IVA: Obligaciones para las administraciones públicas en relación con el Suministro Inmediato de Información (SII).
- CONSULTA 2019.2.3.2. – IVA: Tratamiento fiscal a efectos del IVA de las ejecuciones de obra realizadas por el consultante, persona física, en relación con la rehabilitación integral de un inmueble de su propiedad, en principio para uso particular, pero que posteriormente y antes de finalizar su ejecución, se decide cambiar el destino de una de las dos viviendas previstas tras la rehabilitación y destinarla a la venta, formalizándose un contrato privado de venta y percibiendo un pago anticipado.

187

## Normativa Tributaria

Territorios Históricos de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, Comunidad Autónoma del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y Administración del Estado

225

### CONSULTAS CCEN

- CONSULTA 2019.3.4.1. – IRPF, exención trabajos prestados en el extranjero – retenciones. Aplicación de la exención en el IRPF relativa a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero dependerá del cumplimiento de todos los requisitos que se analizan en la respuesta.
- CONSULTA 2019.3.4.2. – IRPF, IVA: Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física empadronada en territorio foral que realiza operaciones (por importe inferior a 10 millones de euros) en ambos territorios, común y foral.
- CONSULTA 2019.3.4.4. – IRPF, IVA: Administración competente para la exacción del IRPF y en IVA en relación con persona física residente en territorio común que prevé trasladar su domicilio a territorio foral y transmitir una oficina de farmacia de la que es titular. Sujeción al IVA de la operación de transmisión de la oficina de farmacia y tratamiento tributario de dicha operación en el IRPF.

192

197

204

207

### ESTADÍSTICAS

**Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV. Cierre 2018 y recaudación ene-abr/2019. Igor Guinea Palacios**

213



Aurten, 2019an, 30 urte bete dira Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoa (EZKO) –aldizkari honen argitaratzailea– sortu zenetik, Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen babespean (Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzkoa).

Efemeridea ospatzeko eta organoaren jarduera atzera begira ebaluatu, haren egoera aztertu eta etorkizuneko erronkei eta itxaropenei buruz gogoeta egiteko, jardunaldi bat egin zen Donostian, uztailaren 19an, **Euskal Herriko Unibertsitateko Udako Ikastaroetan, “EZKO: 30 urteko zerga-harmonizazioa Euskadin”** izenburupean. Ikastaroan, errepassoa egin zitzaion EZKOren lanaren iragan, orain eta etorkizunari. Horretarako, Euskadiko zerga-eremuko koordinazio-, harmonizazio- eta lankidetzaz-ageretokian aktore nagusi izan direnek parte hartu zuten: hasieran protagonistak izan zirenak, lehenengo urteen ostean aritu zirenak, ondorengo garapenean parte hartu dutenak eta gaur egun erakundearteko organo horretan lan egiten dutenak.

Oso interesgarria izango da jardunaldian parte hartu dutenen aurkezpenak izatea, izan ere, sakonki eta irizpidez jorratu zituzten hauek: i) EZKOren balantzea, ii) harmonizazio fiskalaren sistemaren printzipioak, iii) harmonizazioaren eta foru-eskumenaren arteko oreka eta iv) erronka berriak koordinazio eta harmonizazio fiskalean. Esparru honetan hobekuntzak gida ditzaketen ekarpen eta proposamen baliotsuak izan ziren.

Este año 2019 se cumplen 30 años desde que en el marco de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, del Parlamento Vasco se crease el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE), editor de esta revista.

Para celebrar la efeméride y, con objeto de valorar de forma retrospectiva su actividad, analizar su estado de situación y reflexionar sobre los retos y expectativas de futuro de este órgano, el pasado 19 de julio se organizó una **jornada en los Cursos de Verano de la Universidad el País Vasco**, en Donostia-San Sebastián, en la que bajo el título **“OCTE: 30 años de armonización fiscal en Euskadi”**, se realizó un recorrido sucesivo por el pasado, el presente y el futuro de la labor del OCTE, contándose con la participación de los principales actores en el escenario de la coordinación, armonización y colaboración en el ámbito tributario en Euskadi; quienes fueron protagonistas en los inicios, tras los primeros años de su creación, quienes han participado posteriormente en su desarrollo y quienes trabajan hoy en este órgano interinstitucional.

Será sumamente interesante disponer de las ponencias de quienes intervinieron en la jornada, porque abordaron en profundidad y con criterio: i) el balance del OCTE, ii) los principios del sistema de armonización fiscal, iii) el equilibrio entre la armonización y la competencia foral y iv) los nuevos retos en la coordinación y armonización fiscal. Hubo aportaciones y propuestas valiosas que podrían orientar mejoras en este ámbito y, aunque

Ikuspuntu ezberdinak aurkeztu eta kontrastatu baziren ere, EZKOk urte hauetan guztietan egindako jardunaren balorazio orokor positiboa egin zen, funtsean harmonizatuta duden foru-aldundietako zerga-sistemak zehazten lagundu duen funtsezko elementu gisa. Konpromisoa hartzen dugu hemen, *Zergak* aldizkaria, hurrengo zenbakietan, hitzaldi horiek zabaltzeko plataforma izan dadin, behin argitaratu ondoren.

EZKoren urteurreneko jardunaldian agertu zen bezala, erakundearteko organo horretan modu koordinatuan ehundu dira azken 30 urteotako erreforma fiskal nagusiak, eta, lehen esan dugun bezala, foru-sistema tributario funtsean harmonizatuak taxutu dituzte. Hori da gaur egun EZKoren lehentasunezko jarduera-ildoetako bat; izan ere, 2019ko lehen sei hilabeteetako zehar, lanean aritu da zenbait eremuri aplikatu beharreko tratamendu fiskala aztertzen eta berrikusten, eremu horiei eguneratzeko edo eraberritzeko moduko iritzi baitzaie *a priori*. Bereziki, garrantzi handiko gaiak sartzen ari dira azken hilabeteetako EZKoren saioen gai-zerrendan, hala nola EAEn **aurreikuspen sozial osagarria BGAEen bidez orokortzeko balizko neurri fiskalak**, eta etxebizitzaren politika fiskala berrikustea. Bigarren gaiari dagokionez, *Zergak* aldizkariaren zenbaki honen “Erreferentziak” atalean, “Intereseko Dokumentuak” izeneko espazioaren barruan, “**Etxebizitza politika fiskalaren orientazio berria**” txostena jasotzen da, Eusko Jaurjaritzako sail eskudunak Eusko Legebiltzarrari bidalitako bertsioan, aurretiaz EZKori aurkeztu zitzaiona.

Gaia aldatuz, eta aldizkariaren azken zenbakien ildo editorialari jarraiki, zerga-iruzurra borrokatzeko erakunde-lankidetzaren esparruan, berriz azpimarratzen dugu aurrerapausoak egin direla urte anitzeko baterako proiektuetako batean, proiektuok funtsezkoak baitira prebentzio-estrategien arloan: tributu- edo **zerga-hezkuntza** ari gara, kontzientziazio fiskal handiagoa sustatu nahi du-eta, haurrengandik hasita, hezkuntza-inguruan. «Intereseko dokumentuak» atalean,

se expusieron y contrastaron diferentes puntos de vista, destacó una valoración general positiva de la actividad del OCTE a lo largo de estos años como elemento clave que ha contribuido a perfilar unos sistemas tributarios forales esencialmente armonizados. Desde aquí nos comprometemos a que en próximos números, la revista *Zergak* sirva de plataforma para la difusión de esas ponencias, una vez sean editadas.

Como se puso de manifiesto durante la jornada aniversario del OCTE, en el seno de este órgano interinstitucional se han venido fraguando de forma coordinada desde hace 30 años las principales reformas fiscales que, reiteramos, han perfilado unos sistemas tributarios forales esencialmente armonizados. Esta sigue siendo, también hoy, una de las líneas de actuación prioritarias del OCTE que, de hecho a lo largo del primer semestre de 2019 ha venido trabajando en el análisis y la revisión del tratamiento fiscal aplicable a diversos ámbitos que a priori se estima conveniente actualizar o reformar. En particular, vienen siendo incluidos en el orden del día de las sesiones del OCTE de los últimos meses asuntos de gran calado como son las eventuales **medidas fiscales para generalizar la previsión social complementaria en Euskadi a través de las EPSV** y la revisión de la política fiscal de vivienda. Respecto a esta segunda cuestión, en la sección de “Referencias” de este número de *Zergak*, dentro del espacio dedicado a “Documentos de Interés”, se incluye el Informe sobre “**Nueva orientación de la política fiscal de vivienda**”, en la versión remitida por el Departamento competente del Gobierno Vasco al Parlamento Vasco, que previamente había sido presentado en el OCTE.

En otro orden de cosas, y como continuación de una línea editorial que ha caracterizado los últimos números de la revista, en el ámbito de la colaboración institucional en la lucha contra el fraude fiscal, volvemos a destacar los avances en uno de los proyectos plurianuales conjuntos que son clave en el área de las estrategias preventivas, el de **educación tributaria**, que trata de promover una mayor concienciación fiscal desde una edad temprana, en el entorno



berriro nabarmentzen da, esteka edo lotura espezifikoko baten bidez, zerga-hezkuntzako gunera sartzeko bidea, Eusko Jaurlaritzaren Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunean baitago. Programaren informazio eguneratua dauka, eta haren bitartez iritsi gaitzake, era berean, hiru foru-ogasunetako bakoitzak ekonomiari eta zerga-sistemari buruz prestatu duen unitate didaktikora. Unitate didaktiko horietan oinarritzen da ikastetxeetan ematen den programa.

Zerga-hezkuntzaren proiektua ezartzeko baterako izaera eta baldintzak honelaxe erabaki ziren: Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorra eta Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru-aldundiek hitzarmena sinatu zuten Euskal Autonomia Erkidegoan ekonomiari eta zergei buruzko unitate didaktiko komun bat ezartzen duen hezkuntza-programa garatzeko. Hitzarmena 2017ko uztailaren 7an sinatu zen, eta jarraian luzatu zen beste hiru ikasturtetarako, 2021era arte, proiektuari egonkortasuna emateko. Erakundearteko akordioaren barruan, laguntza-zerbitzuetarako kontratu bat formalizatu zen 2018ko bigarren seihilekoan, programa ezartzeko. 2019ko lehen seihilekoan zehar, 2018/2019 ikasturteari dagokion programa garatu eta arrakastaz osatu da, eta 5.379 ikasleri 165 ikastetxetan eman zaie. Era berean, maiatzetik aurrera, 2019/2020 ikasturteko programaren zabalkunde-jarduerak hasiko dira, matrikulazio-tasak hobetzeko eta jarraitutasun-bokazioa duen proiektua finkatzeko.

Prebentzioaren alorreko bigarren proiektu gakoak, baterakoa eta urte anitzekoa hura ere, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak iruzurraren aurkako batzordean adostua, jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsonen edo entitateen zergak kontrolatzeko sistema integralak ezartzean datza

educativo. En la sección de “Documentos de interés”, se destaca nuevamente el acceso, mediante enlace específico, al área de educación tributaria en la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, en el que se contiene información actualizada del programa y a través del cual se direcciona a su vez a los enlaces que dan acceso a las unidades didácticas sobre economía y fiscalidad de cada una de las tres Haciendas Forales. En dichas unidades didácticas se fundamenta el programa impartido en los centros escolares.

El carácter conjunto y las condiciones para la implantación del proyecto de educación tributaria se acordaron mediante el “Convenio entre la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el desarrollo de un programa educativo consistente en la implantación de una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad en los centros escolares de la Comunidad Autónoma de Euskadi”. El convenio se suscribió el 7 de julio de 2017 y fue prorrogado posteriormente para su continuidad durante otros tres cursos escolares, hasta 2021 con el fin de dar estabilidad al proyecto. En el marco de dicho convenio interinstitucional, en el segundo semestre de 2018 se formalizó un contrato de servicios de apoyo para la implantación del programa. Durante el primer semestre de 2019 se ha desarrollado y se ha ultimado con éxito el programa correspondiente al curso 2018/2019, impartándose en 165 centros escolares a un alumnado de 5.379 personas. Asimismo, a partir del mes de mayo se iniciaron las actuaciones de difusión del programa del próximo curso 2019/2020 con el objetivo de mejorar los índices de inscripción y consolidar un proyecto que tiene vocación de continuidad.

El segundo proyecto clave incardinado entre las actuaciones de orden preventivo, también de carácter conjunto y plurianual, acordado por las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco en el seno de la Comisión de Lucha contra el Fraude es el dirigido a la implantación de sistemas de control integral de la tributación de las personas o entidades que desarrollan actividades económicas.

**TicketBAI proiektuaz** ari gara, xedetzat baitu jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsona eta erakunde guztiek euren salmenta-eragiketa guztiak aitortzen dituztela bermatzea. Inguruko herrialdeek esparru horretan duten esperientzia oinarritzen da, eta bat egiten du Ekonomiako Lankidetzaren eta Garapenerako Erakundearen (ELGE) 2013. eta 2017. urteetako txostenetako gomendioekin («Salmenten ezabatze elektronikoa: zerga-sarrerentzako mehatxua») eta «Ihes eta iruzur fiskalari aurre egiteko bitarteko teknologikoak», hurrenez hurren), zeinei gehitu behar diegu 2019ko martxoaren 28an argitaratutako txosten berriena, "Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance" izenburua duena.

Urte anitzeko proiektu honen esparruan aztertzen da betebeharrak juridiko eta teknikoak ezartzea zerga-administrazioak jarduera ekonomikoaren diru-sarrerak kontrolatzea ahalbidetzeko, eta, bereziki, diru-sarrerak ezkatatzeko joera duten sektoretako jarduerak kontrolatu ahal izateko, ondasunak edo zerbitzuak azken kontsumitzaileei entregatzen dizkiete, gehienetan esku-dirutan ordainduta.

2018. urtean, proiektua garatzeko osatu zen erakundearteko lantaldea (foru-aldundiek, Eusko Jaurlaritzak eta Nafarroako Gobernuak osatua) TicketBAI kontrol-sistemak izan beharreko zehaztapenak finkatzen aritu zen, eta zenbait kontzeptu-proba egin zituen, egungo sistema eragile informatiko desberdinetan behar bezala dabilela egiaztatuz, eta neutraltasun teknologikoa ziurtatzeko.

Era berean, "IoT" teknologiaren esparruan (gauzen Internet edo *Internet of Things*), TicketBAI sistemak bitartekoak eskaintzen dituzten fakturazio-gailuek ematen dituzten jatorrizko salmenta-erregistroak gorde eta Zerga Administrazioari jakinaraztea ziurtatzeko, azken kontsumitzaileei egin zaizkien egoera berean eta eduki berarekin.

Se trata del **proyecto denominado "TicketBAI"** que, inspirado en la experiencia de los países de nuestro entorno en este ámbito y de acuerdo con las recomendaciones contenidas en los informes de la OCDE de los años 2013 y 2017 de títulos "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" y "Herramientas tecnológicas para abordar la evasión fiscal y el fraude fiscal", respectivamente, (a los cuales debemos añadir el informe más reciente publicado con fecha 28 de marzo de 2019, de título "Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance") tiene por objeto asegurar la declaración de todas las operaciones de venta realizadas por las personas y entidades que desarrollan actividades económicas.

En el marco de este proyecto plurianual se estudia el establecimiento de una serie de obligaciones legales y técnicas que permitan a la Administración tributaria el control de los ingresos de las actividades económicas y, en especial, de aquellas actividades enmarcadas en sectores proclives a la ocultación de los mismos en la medida que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios a las y los consumidores finales, cobrados en gran medida en efectivo.

En el año 2018, el grupo de trabajo interinstitucional que se constituyó para el desarrollo del proyecto, con participación de las Diputaciones Forales, el Gobierno Vasco y el Gobierno de Navarra, trabajó en la definición de las especificaciones técnicas que debe cumplir el sistema de control "TicketBAI" y realizó varias pruebas de concepto dirigidas a comprobar su correcto funcionamiento en los diferentes sistemas operativos informáticos existentes en la actualidad, con el fin de asegurar su neutralidad tecnológica.

Asimismo, en el marco de la tecnología "IoT", Internet de las cosas o Internet of Things, el sistema "TicketBAI" implanta medios que aseguran la conservación y comunicación a la Administración tributaria de los registros originales de venta expedidos por los dispositivos de facturación, es decir, en el mismo estado y con el mismo contenido con el que se emitieron al colectivo de consumidores finales.

2019. urtean zehar, hitzarmen bat sinatu da, proiektu bateratuan erakundeen arteko lankidetzeta formalizatzeko eta erakundeen partaidetzeta-araubidea arautzeko, proiektuaren antolaketari, diseinuari, garapenari, exekuzioari eta finantzaketari dagokienez ("Intereseko Dokumentuak" atalean), eta aurreikusten da kontrol-sistema hori ezartzeko araudi-proposamenak eta funtzionamenduaren probak amaitzea; bereziki, proba pilotua eginda, zehaztapen horiek fakturazioko informatika-prozesuetan inplementatzeko

Proba pilotua Bilbon aurkeztu zen 2019ko apirilaren 11n eta garapen-fasean dago, eta horren ondorioak eta emaitzak urte osoan ebaluatzea aurreikusita dago. Aipatutako aurkezpenean azaldu zenez, TicketBAI soluzioak fakturazio-sistemek bete behar dituzten eskakizun funtzionalak eta teknikoak ezartzen ditu, igorritako fakturen osotasuna eta identifikazioa bermatuta, eta, hala badagokio, dagozkien erantzukizunak zehazteko aukera emango du.

Iritzi zaio ezen, kontrol- edo soluzio-sistema aukeratzekoan, oreka ezin hobea lortu behar dela balio hauen artean:

- Segurtasuna: Zergadunek salmenta-eragiketarik manipulatu edo zerga-administrazioari ezkutatzeko duten zailtasuna.
- Malgutasuna: Soluzioa merkatuko fakturazio-sistema mota desberdinetara egokitzeko aukera: kutxa erregistratzaileak, salmenta-terminalak, ordenagailu pertsonalak, faktura sinplifikatuak jaulkitzen dituzten balantzak edo beste sistema batzuk.
- Soluzioa ezartzearen kostua: Enpresaburuek eta profesionalak ordaindu behar duten kostua batez ere, baita administrazioak berak sistema ezartzeko ordaindu beharreko kostua ere.

Horrez gain, honako alderdi hauek ere kontuan hartu behar dira:

Durante el año 2019 se ha suscrito un convenio para formalizar la colaboración interinstitucional en el proyecto conjunto y regular el régimen de participación de las instituciones en relación con la organización, diseño, desarrollo, ejecución y financiación del mismo (se reproduce en la sección de "Documentos de Interés") y está previsto que se ultimen las propuestas normativas de implantación de este sistema de control y las pruebas de su funcionamiento, en particular, mediante la realización de una prueba piloto de implementación de estas especificaciones en los procesos informáticos de facturación.

La prueba piloto se presentó en Bilbao el 11 de abril de 2019 y se encuentra en fase de desarrollo, estando prevista su conclusión y evaluación de resultados a lo largo de este año. Tal como se divulgó en la referida presentación, la solución TicketBAI establece los requisitos funcionales y técnicos que deberán cumplir los sistemas de facturación, garantizando la integridad e identificación de las facturas emitidas y en su caso permitirá determinar las responsabilidades que correspondan.

Se ha considerado que, en la elección del sistema de control o solución, deberá alcanzarse un equilibrio óptimo entre los siguientes valores:

- Seguridad: La dificultad de los contribuyentes para manipular u ocultar sus operaciones de venta a la Administración tributaria.
- Flexibilidad: Posibilidad de que la solución se adapte a los diferentes tipos de sistemas de facturación existentes en el mercado: cajas registradoras, terminales puntos de ventas, ordenadores personales, balanzas que expidan facturas simplificadas u otros sistemas.
- Coste de implantación de la solución: Medido fundamentalmente en el coste que deben cubrir los empresarios y profesionales, pero también en el coste de implantación del sistema por la propia Administración.

Además, deben tomarse en consideración aspectos como:

- Epe luzeko ikuspegia: Ezarritako sistema etorkizunean gertatuko diren araudi- eta teknologia-aldaketei ahalik eta kostu txikienarekin eguneratzeko aukera.
- Zerga-administrazioek iruzurrari aurre egiteko hartutako estrategia globala osatzen duten gainerako neurriei egokitzea: Neurria erraz doitzeko iruzurraren aurkako beste neurri batzuekin, eta bereziki BEZa kudeatzeko sistemarekin, berehalako informazio-hornikuntzan oinarritutakoa bera.

TicketBAI soluzioarekin aurreikusten diren ondorio garrantzitsuak ere nabarmentzen dira:

- Herritarrek zerga-administrazioarekin duten harremanen aldaketa. Hobetsitako soluzioak beste urrats bat izan behar du zerga-administrazioarekiko harremanaren aldaketak, zenbait ikuspegiatik:
  - o Teknologia berriak erabiliz herritarrei elkarlana erraztea zerga-iruzurraren aurkako borrokan, salaketak aurkezteko aukera emanez.
  - o Etorkizunean aukera izatea betebeharrak formalak murrizteko, zerga-administrazioak zergak likidatzeko proposamenak prestatzeko.

“Zergak gaur egun” atalean zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeek, aldizkari honen erreferentzia-aldian (2018ko abendua-2019ko ekaina), zer jarduera izan duten zerga alorreko araugintzan. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek gaurkotatzen dituzten xedapen batzuen iruzkina ere egin da. Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 11. artikuluan ezarritakoari jarraikiz, Zerga Koordinazio-Organoko emana zuen jada xedapen horietako batzuei buruzko txostena, artean proiektu-fasean zeude-

- Visión a largo plazo: Posibilidad de que el sistema que se adopte se puede actualizar con el menor coste posible a los cambios normativos y tecnológicos que se vayan produciendo en el futuro.

- Adecuación con las demás medidas que conformen la estrategia global de lucha contra el fraude que se adapten por las Administraciones tributarias: Facilidad de encaje de la medida con otras medidas de lucha contra el fraude que se adapten y en concreto con el sistema de gestión del IVA basado en el Suministro Inmediato de Información (SII).

Se apuntan asimismo, los siguientes efectos relevantes que se prevén con la solución TicketBAI:

- Cambio de la relación de la ciudadanía con la Administración tributaria. La solución que se adopte debe ser un paso más en el cambio de la relación con la Administración tributaria desde varios puntos de vista:
  - o Facilitar, con la utilización de las nuevas tecnologías, la colaboración de la ciudadanía en la lucha contra el fraude fiscal mediante la posibilidad de que se interpongan denuncias.
  - o Permitir en el futuro disminuir las obligaciones formales, la confección de propuestas de liquidación de impuestos por la Administración tributaria.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (diciembre 2018 – junio 2019) 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. De acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, parte de estas disposiciones ya habían sido informadas previamente, en fase de proyecto,

la. Zenbait aldaketa onartu dira zerga-sistema foraletan, hala arauetan nola erregelamenduetan, eta zerga gehienei eragin diete: batetik, foru-erakundeen araugintza-eskumenaren mende daudenei, eta, bestetik, Ekonomia Itunaren arabera Estatuaren arauen arabera zuzendu beharreko zergei.

Euskadik Bruselan duen Ordezkaritzako langileek prestatutako Europar Batasuneko zerga-albiste kronikak 2019ko lehen seihilekoan gertatutako zerga-gairik garrantzitsuenen berri ematen du, bederatzita atal handitan egituratuta, eduki honekin:

#### 1. Sarrera

- 1.1. Errumaniaren lehendakaritza: 2019ko urtarrilaren 1a – ekainaren 30a
- 1.2. Erreforma EBk zergen gainean erabakiak hartzeko eran

#### 2. Sozietateen fiskalitatea

- 2.1. Sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri komuna
- 2.2. Jokabide-kodea izeneko taldea sozietateen gaineko zergari buruz
- 2.3. Ekonomia digitalaren fiskalitatea

#### 3. Balio Erantsiaren gaineko Zerga

- 3.1. BEZaren behin betiko sistema
- 3.2. BEZ-moten aldaketa.
- 3.3. Merkataritza elektronikoen BEZa
- 3.4. BEZaren zerga-bilketa egiteko beharrezko ordainketei buruzko informazioaren derrigorrezko transmisioa eta informazio-trukea
- 3.5. Enpresa txikientzako BEZaren arauak sinplifikatzea
- 3.6. Europar Batasunaren eta Norvegiaren arteko hitzarmenak ezarritako batzorde mistoa. Hitzarmenaren edukia: administrazio-lankidetzak, iruzurraren aurkako borroka eta kredituak kobratzea BEZaren esparruan

#### 4. Zerga bereziak

- 4.1. Alkoholaren eta edari alkoholduen gaineko zerga bereziak
- 4.2. Zerga bereziak EBren defentsarako

ahaleginari dagokionez

por el Órgano de Coordinación Tributaria. Se han aprobado cambios diversos en los sistemas tributarios forales, tanto de rango normativo 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.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido durante el primer semestre de 2019, estructurándose en nueve grandes apartados con el siguiente contenido:

#### 1. Introducción

- 1.1. Presidencia de Rumanía: 1 enero – 30 junio 2019
- 1.2. Reforma en la toma de decisiones de la UE sobre fiscalidad

#### 2. Fiscalidad de las sociedades

- 2.1. Una base imponible común del impuesto sobre sociedades
- 2.2. Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas
- 2.3. Fiscalidad de la economía digital

#### 3. Impuesto sobre el Valor Añadido

- 3.1. Sistema definitivo del IVA
- 3.2. Reforma de los tipos de IVA
- 3.3. El IVA del comercio electrónico
- 3.4. Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos de recaudación del IVA
- 3.5. Simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas
- 3.6. El Comité mixto establecido por el Acuerdo entre la Unión Europea y Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA

#### 4. Impuestos Especiales

- 4.1. Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
- 4.2. Impuestos especiales en lo que respecta al esfuerzo de defensa de la UE

5. Finantza-transakzioen gaineko zerga
  - 5.1. Alemaniaren txostena, finantza-transakzioen gaineko zergari dagozkion lanen egoerari buruzkoa
6. Administrazio-lankidetzak
  - 6.1. Zerga-arloko jurisdikzio ez-kooperatiboetako buruzko EBko zerrenda
7. Arau-hausteetarako prozedurak
  - 7.1. Sarrera
  - 7.2. Epatze-gutunak
  - 7.3. Irizpen arrazoituak
  - 7.3. Artxibatutako gaiak
  - 7.4. Europar Batasuneko Justizia Auzitegiari igortzea
8. Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren epaiak
9. Txostenak eta argitalpenak

“Azterlanak eta kolaborazioak” atala hiru artikuluk osatzen dute oraingoan. Gaurkotasan handiko obra batek irekitzen du atala: “Ekonomia Digitalaren tributazioa: irtenbide globalaren zain, alde bakarreko neurriak”. Lanaren egileak: Bizkaiko Foru Aldundiko zergen inspektore-orde María Isabel Portillo Morales eta Zerga Politikako Zerbitzuko buru Gemma Martínez Bárbara.

ECOFINeko D-4 taldean parte hartzeak Fiskaltate Digitalaren inguruko prestakuntzan ematen dien jakinduriak argi eta garbi azaltzen du egileek pila-pilean dagoen gai horri horren argi eta adimentsu heltzea; gaia honako hau da: indarreko nazioarteko esparru fiskala berrikustea, bere printzipioak Ekonomia Digitala deiturikoak dakarren kasuistika berritailerako egokitzeko.

Nazioartean kezka handia dago fenomeno bategatik, alegia: lurralde jakin batean presentzia ekonomiko handia duten entitateek ez dute bertan zergarik ordaintzen, harekin lotura fisikorik ez dutelako eta, gainera, ordaintzen duten jurisdikzioetan, gutxiago ordaindu ohi dute negozio tradizionalak dituztenek baino. Kezka horretatik sortu dira ahaleginak, hasieran ELGaren barruan eta EBn geroago, digitalizatutako ekonomia berria aplikatu behar den zerga-ordainketa optimoaren inguruko nazioarteko adostasunak lortzeko.

5. Impuesto sobre las Transacciones Financieras
  - 5.1. Informe de Alemania sobre el estado de los trabajos en relación con el impuesto sobre las transacciones financieras
6. Cooperación Administrativa
  - 6.1. Lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal
7. Procedimientos de Infracción
  - 7.1. Introducción
  - 7.2. Cartas de emplazamiento
  - 7.3. Dictámenes motivados
  - 7.3. Asuntos archivados
  - 7.4. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE
8. Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE
9. Informes y Publicaciones

La Sección de “Estudios y Colaboraciones” se compone en esta ocasión de tres artículos. Abre la sección un trabajo de gran actualidad titulado “La tributación de la Economía Digital: medidas unilaterales a la espera de una solución global” que firman María Isabel Portillo Morales, Subinspectora de Tributos y Gemma Martínez Bárbara, Jefa del Servicio de Política Fiscal, ambas de la Hacienda Foral de Bizkaia.

El bagaje que les otorga su participación en el grupo D-4 del ECOFIN, en su formación dedicada a la Fiscalidad Digital, explica sin duda la claridad y el entendimiento con que las autoras tratan la cuestión, tan candente, de la revisión del marco fiscal internacional vigente para adecuar sus principios a la innovadora casuística que presenta la denominada Economía Digital.

Existe en el ámbito internacional una preocupación generalizada por el fenómeno por el cual entidades con alta presencia económica en un territorio determinado no tributan en él por no tener un nexo físico con el mismo y además, en las jurisdicciones en las que tributan lo hacen por lo general en niveles comparativamente inferiores al de la tributación de las entidades que mantienen modelos de negocio tradicionales. De esta preocupación nacen los esfuerzos en el seno de la OCDE primero y de la UE más tarde, por alcanzar consensos a nivel internacional sobre la tributación óptima que debe aplicarse a la nueva economía digitalizada.

Testuinguru horretan, artikulua honen egileek zehatz-mehatz aztertzen dituzte, lehenik, Europako Batzordeak 2018ko martxoan aurkeztu zituen bi proposamenak, ondoren izan dituzten eguneratzeekin batera: i) "Kontseiluaren zuzentarau-proposamena, zeinaren bidez ezartzen baita presentzia digital esanguratsua duten enpresen zergei buruzko araudia" eta ii) "Kontseiluaren zuzentarau-proposamena, zerbitzu digitalen gaineko zergen sistema komunari buruz, zeinek zerbitzu digital jakin batzuk ematearen ondoriozko diru-sarrerak zergapetzen dituen"<sup>1</sup>, biak bideratuta daude, lehena iraunkorki eta bigarrena epe motzean, zerga-formula berriak ezartzera, zeinen xedea baita aberastasuna zergapetzea, egungo zergapetze-moduak diskordantzia sortzen duelako balioa sortzen duten jarduerak gauzatzen diren lekua eta jardueren emaitza gaineko eskumen fiskala duen lurraldearen artean. Izan ere, egileek uste dute EBko estatu kide guztien ekarpen bateratuak lagunduko duela EBn gai horren inguruko aurrerapenak bultzatzen.

Zenbait zerbitzu digitalen gaineko zergari dagokionez, nahiz eta Europako Batzordea saiatu, irtenbide harmonizatu baterako proposamenarekin, merkatu bakarra zatitu eta lehia desitxuratu zezaketen neurri alde bakarrekoei aurre egiten, zenbait estatu kidek berehala aplikatzeko neurriak ezartzearen alde egin dute, nazioarteko adostasuna eraikitzeari itxaron gabe. Haien artean, Espainiako Gobernuak 2019ko urtarrilean aurkeztu zuen zenbait zerbitzu digitalen gaineko zergari buruzko lege-proiektua. Bertan, Europako Batzordearen lehenengo proposamenaren xedapenaren funtsezko alderdiak jasotzen dira. Legegintza-ekimen hori legegintzaldia amaitu zenean iraungi zen, baina gero berriro izapidetzeari ekiteko asmoari buruzko adierazpenak egin dira. Zenbait zerbitzu digitalen gaineko zergari buruzko lege-proiektuaren inguruko azterketa

<sup>1</sup> Argitaratutako azken bertsioan, 2019ko martxoaren lehen kaleratu dena, proposamenari izena aldatu zaio, honatx berria: "Kontseiluaren zuzentarau-proposamena, publizitate digitalaren gaineko zergen sistema komunari buruz, zeinek publizitate digitalaren zerbitzuak ematearen ondoriozko diru-sarrerak zergapetzen dituen"

En este contexto, las autoras de este artículo analizan en detalle, en primer lugar, las dos propuestas que la Comisión Europea presentó en marzo de 2018, junto con las actualizaciones que en su caso han experimentado con posterioridad: i) la "Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa" y ii) 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"<sup>1</sup>, ambas enfocadas, la primera con carácter de permanencia y la segunda en el corto plazo, a implementar nuevas fórmulas de imposición que tienen como objeto gravar una riqueza cuya vigente forma de tributación genera una discordancia entre el lugar en que se llevan a cabo las actividades que crean valor y el territorio que ostenta la competencia fiscal sobre los resultados de las mismas, apoyándose en la creencia de que una aportación conjunta por parte de todos los Estados miembros de la UE servirá para impulsar los avances en la materia a nivel global.

En relación con el Impuesto sobre determinados servicios digitales, si bien la Comisión Europea, con su propuesta de solución armonizada, trató de hacer frente a la adopción de medidas unilaterales que pudieran fragmentar el mercado único y falsear la competencia, sin embargo, determinados estados miembros han apostado por la puesta en marcha de medidas de aplicación inmediata sin esperar a que se construya el consenso internacional. Entre ellos, el gobierno de España presentó en enero de 2019 un Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales cuyo contenido reproduce en los aspectos fundamentales lo dispuesto en la primera propuesta lanzada por la Comisión Europea. Esta iniciativa legislativa caducó como consecuencia de la conclusión de la legislatura, pero posteriormente se han sucedido declaraciones sobre la intención de volver a iniciar su tramitación. El referido Proyecto

<sup>1</sup> En la última versión publicada, que ha visto la luz el 1 de marzo de 2019, la propuesta ha pasado a denominarse "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital".

eta ebaluazio zehatzak ere egin dira *Zergak* aldizkariaren zenbaki honetako lehen artikuluan, Batzordearen zuzentarau-proposamenarekiko aldeak nabarmentzen direlarik.

Kolaborazioa amaitzeko, zerga berri horrek EAE-ko lurralde historikoetako zerga-sistemetan izan dezakeen eragina aipatzen da. Horri buruz diote adostasuna eta ituntzea beharko dela zerga hori foru-lurraldeetako zerga-sistemetan txertatzeko, Ekonomia Itunaren bigarren xedapen gehigarrian ezartzen den moduan. Era berean, zerga berri honen inguruko eskumena (foru-aldundiena edo komuna) zehaztu beharko luketen lotuneak definitzeko zenbait gako adierazi dituzte egileek eta, azkenik, euren irizpidea eskaintzen dute lotune zehatzei buruz –arauzkoa, ordainarazpenei buruzkoa eta ikuskaritzari dagokiona–, euren iritzi-z, eskumen-banaketa arautu beharko bailukete.

Euskal Autonomia Erkidegoko hiru lurralde historikoetako zergei buruzko foru-arau orokorre aplikatzeko moduko arau batzuk jasotzen dituzte, premiamendu-prozedura batera gertatzen denerako ogasun publikoarekin zordunaren ondarearen aurka has daitezkeen beste be-tearazpen-prozedura batzuekin. Zehazki, zergak biltzeko premiamendu-prozedurak konkurtso-prozedurarekin bat egiten badu, jarraibideak zehazteko, konkurtsoari buruzko legeriara jo behar da, zergei buruzko arauak bidalita.

Hala ematen dio hasiera Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko teknikari Idoia Zapirain Torrecillak *Zergak* aldizkariaren zenbaki honen bigarren kolaborazioari, izenburu hau baitu: "Hartzekodunen konkurtsoaren deklarazioak zerga-bilketan duen eragina. Arestiko jurisprudenzia-ebazpenen azterketa".

Egileak adierazi duenez, Ogasun Publikoaren zordunaren konkurtso-deklarazioak zerga-bilketan eragina duenean jarraitu beharreko joko-arauak –zerga-arauaren eta konkurtso-arauaren arteko

de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es también objeto de exhaustivo análisis y valoración en el primer artículo de este número de *Zergak*, advirtiendo las diferencias respecto a la propuesta de directiva de la Comisión.

Termina la colaboración con una referencia a la incidencia de este nuevo impuesto en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco. Al respecto se apunta que para la incorporación del impuesto a los sistemas tributarios forales se requerirá su concertación, según lo establecido en la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico. Asimismo, las autoras señalan algunas claves para la definición de los puntos de conexión que deben determinar la competencia foral o común en este nuevo impuesto y aportan finalmente su propio criterio sobre los puntos de conexión concretos -normativo, exaccionador e inspector- que a su juicio deberían regular su distribución competencial.

Las Normas Forales Generales Tributarias de los tres Territorios Históricos del País Vasco recogen unas reglas aplicables en los casos de concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución que puedan iniciarse frente al patrimonio del deudor con la Hacienda Pública. En concreto, en el caso de que el procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos concorra con un procedimiento concursal, la determinación de cuales van a ser las pautas a seguir exige acudir a lo dispuesto en la legislación concursal, a la que se remite la normativa tributaria.

De este modo introduce Idoia Zapirain Torrecilla, Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, la segunda colaboración de este número de *Zergak*, titulada "Efectos de la declaración de concurso de acreedores en el ámbito de la recaudación tributaria. Análisis de resoluciones jurisprudenciales recientes".

Como señala la autora, las reglas de juego -definidas por la combinación de la norma tributaria y la norma concursal- que se han de seguir en el supuesto de que la recaudación tributaria resulte



konbinazioaren arabera definitzen dira— jurisprudenziaren aztergaiak izan dira denboran zehar, bai merkataritza-jurisdikzioan eta bai administrazioarekiko auzien jurisdikzioan.

Bere artikuluan, joko-arauok argitzen laguntzen duten hainbat ebazpen judicial hautatu ditu, eta bereziki honako gai hauek zehaztu dira bertan: i) betearazteko administrazio-prozedurak eta lehentasunez kobratzeko prozedurak jarraitzeko aukera; ii) premiamendu-probidentziak emateko aukera, masaren kontrako kredituei dagokienez, iii) administrazioan zerga-erantzukizuna deribatzekeo prozedura hasteko aukera, hartzekodunen konkurtsoa indarrean dagoenean eta iv) ordaindu gabeko pasibotik libratzearen onura zuzenbide publikoko kreditura heltzeko aukera.

Juan Calvo Vérguez irakasleak —Extremadurako Unibertsitateko finantza eta tributu-zuzenbideko irakasle titularra bera, katedraduna izateko kreditatua— “Azterlanak eta Kolaborazioak” atala ixten duen lanean azpimarratu duenez, *“hain zuzen ere, aipatutako betebeharrak (gastu publikoei eusten laguntzeko konstituzio-betebeharrak) betetzeko beharrak justifikatzen du zerga-zuzenbide zehatzailea sortzea eta aplikatzea, bai arlo penalean, bai administrazio-olor hertsian, beraz, esan daiteke araubide-dualtasuna existitzen dela, bat datozen oinarriko printzipio juridiko batzuekin.”*

“Doloak delitu fiskalaren taxutzean duen eragina” izenburupeko bere kolaborazioaren gogoe-tetan, bikain ikertzen ditu iruzurra aztertzeko ikuspegi biak, objektiboa (arauaren aurkakotasuna) eta subjektiboa (asmo-ikuspegia). Ondoren, honako hauek aztertzen ditu: erruduntasunak zerga-delituan duen eragina, delitu fiskala dolo-delitutzat jotzea, doloaren modalitate desberdinak eta, azkenik, akatsa, erantzukizun fisikaletik salbuesteko kausa gisa.

afectada por la declaración de concurso del deudor a la Hacienda Pública, vienen siendo a lo largo del tiempo objeto de análisis jurisprudencial, tanto en sede mercantil como en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa.

En su artículo selecciona varias resoluciones judiciales que contribuyen a clarificar dichas reglas de juego, en concreto dictaminando sobre las siguientes cuestiones: i) la posibilidad de continuación de procedimientos administrativos de ejecución y prioridad de cobro, ii) la posibilidad de dictar providencia de apremio en relación con los créditos contra la masa, iii) la posibilidad de iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria en sede administrativa vigente el concurso de acreedores y iv) la posibilidad de que el beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho alcance al crédito de derecho público.

Apunta el profesor Juan Calvo Vérguez, Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Extremadura, en el trabajo que cierra la sección de “Estudios y Colaboraciones” que *“Es precisamente la necesidad existente de preservar el cumplimiento del citado deber (el deber constitucional de contribución al sostenimiento de los gastos públicos) la que justifica el nacimiento y la aplicación del Derecho Tributario Sancionador, tanto en su vertiente penal como en su ámbito estrictamente administrativo, pudiendo aludir así a la existencia de una dualidad de regímenes, con una presencia de una serie de principios jurídicos básicos de carácter coincidente.”*

En las consideraciones de su colaboración, que titula “La trascendencia del dolo en la configuración del delito fiscal”, indaga de forma brillante sobre la dualidad de perspectivas, objetiva (contrariedad a la norma) y subjetiva (intencional), con la que puede analizarse la noción de defraudación, para a continuación disertar sucesivamente sobre la incidencia de la culpabilidad en el delito fiscal, sobre la consideración del delito fiscal como delito doloso, sobre las distintas modalidades que puede revestir el dolo y, por último, sobre la concurrencia del error como causa de exclusión de la responsabilidad fiscal.

«Erreferentziak» atala bost azpiataletan dago egituratuta aldizkariaren ale honetan:

1) Lehenengoan, «Intereseko dokumentuan» izenekoan, hiru dokumentu-arlo aukeratu dira: aipatuak ditugu jada editorial honen hasieran, eta aldizkari honetan bertan agertzen diren esteka edo loturen bidez eskura daitezke.

i) Lehenengoa, "Etxebizitzaren politika fiskalaren orientazio berria" izeneko txostena, Ingurumen, Lurralde Plangintza eta Etxebizitza Sailak Eusko Legebiltzarrera bidalitako bertsioan, aurretik EZKOn aurkeztu zena.

ii) Bigarrenean, zerga-hezkuntzaren baterako proiektuari buruzko informazio garrantzitsua dago (editorial honen sarreran aipatu dugu proiektu hori). 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).

iii) Hirugarren dokumentu-alorra, Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorren, Nafarroako Zerga Ogasunaren eta Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru-aldundien arteko hitzarmena, fakturazio- eta kobrantza-sistemak kontrolatzeko tresnak aztertze eta ezartzeko Ticketbai/Ticket-si-Bai proiektua garatzekoa, 2019ko maiatzaren 29an sinatuta.

2) Bigarren azpiatala, «EZKO kontsultak» izenekoan, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak txostena edo irizpena eman dien kontsultak, tributuaren alorrekoak, biltzeko gunea da, maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak, Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzkoak,

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 tres áreas documentales, a las que se ha hecho referencia en las líneas introductorias de este editorial y a las que se accederá en todos los casos mediante los enlaces facilitados en la propia revista.

i) La primera de ellas, el Informe sobre "Nueva orientación de la política fiscal de vivienda", en la versión remitida al Parlamento Vasco por el Departamento de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda, que previamente había sido presentado en el OCTE.

ii) La segunda contiene la información más relevante relativa al proyecto conjunto de educación tributaria, al que también 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.

iii) La tercera área documental, el Convenio entre la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, la Hacienda Tributaria de Navarra y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el desarrollo de un proyecto consistente en el estudio e implantación de instrumentos de control de los sistemas de facturación y cobro - proyecto TicketBAI / TicketSI-BAI, suscrito el 29 de mayo de 2019.

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:

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 zazpi kontsulta hautatu dira, askotarikoak. Kontsulta horien erantzuna oso-osorik jaso da, eta honako gai hauek jorratu dira:

Kontsultaren gaia
<p>SZ-BAT-EGITEEN ARAUBIDE BEREZIA. - Enpresa egituratzeko eragiketa jakin batzuetarako, SZn aurreikusitako araubide berezia aplikatzeko arrazo ekonomiko baliagarriak zehaztea, honetarako eragiketei dagokienez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- holding sozietatea sortzea, kontsulta egin duen sozietatearen partaidetzen titularrak, zeinak partaidetza kudeaketaren eta sozietate produktiboaren kudeaketa- eta administrazio-zerbitzuen ardura izango lukeen; holding sozietateari, era berean, kontsulta egin duen enpresak jardura egiteko erabiltzen duen higiezina eskualdatzen zaio.</li> <li>- gero, holding sozietatea osorik zatitu nahi da, bi enpresa berri sortzeko: lehenengoak kontsulta egin duen sozietatearen partaidetzen titulartasuna edukiko luke, eta balioen kudeaketaz eta enpresa produktiboaren administrazio-kudeaketaz arduratuko litzateke; eta bigarren sozietate sortu berriari higiezina (ondarea) esleituko litzaiok, eta, ondorioz, ondasun-izaera izango luke, higiezin errentamenduan eta ustiapenean jarduteko.</li> </ul>
<p>PFEZ. - PFEZan zer tratamendu duten kalte-ordain batzuek, hots, kontsulta egin duen kooperatibak langile bazkideei lan-jardura borondatez uzteko pizgarriak emateko plan baten barruan kobratutakoek. PFEZaren araudian araututako integrazio ehunekoak aplikatzeko aukera.</p>
<p>PFEZ. - Ebazpen judizialak betearaztean ordaindutako lanaren errendimenduen aldi baterako egozte PFEZan.</p>
<p>BEZa-ZGZB. - Autokarabana eskuratzea ezintasuna duen pertsona garraiatzeko:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- BEZ. % 4ko zerga-tasa murriztua aplikatzen zaio desgaitasuna duten eta gurpil-aulkia darabilten pertsonen edo mugikortasun urria dutenen ohiko garraioari. Beraz, garraioa ohikoa izatea erabakigarria da: behin eta berriz eta etengabe garraiatzen bada, baina ez oso lantzean behin egiten bada.</li> <li>- ZGZB. Desgaitasuna duenaren izenean dagoen autokarabaren lehen matrikulazioa zergatik</li> </ul>

“A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustentan 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 siete consultas, de índole diversa, cuya respuesta se reproduce íntegramente, en las que se tratan las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consulta
<p>IS-RÉGIMEN ESPECIAL FUSIONES. - Determinación de la existencia de motivo económico válido a efectos de la aplicación del régimen especial previsto en el IS para determinadas operaciones de reestructuración empresarial, en relación con una operación mediante la cual:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- se crea una sociedad holding, titular de las participaciones de la sociedad consultante que se encargará de la gestión de las mismas, así como de los servicios de gestión y administración de la sociedad productiva, sociedad holding a la que, asimismo, se traspasa el inmueble en el que la consultante desarrolla su actividad.</li> <li>- posteriormente se pretende una operación de escisión total de la sociedad holding, creando dos nuevas sociedades: la primera de ellas ostentará la titularidad de las participaciones de la sociedad consultante, consistiendo su actividad en la gestión de valores y gestiones administrativas de la sociedad productiva y a la segunda sociedad de nueva creación, se le adjudicará el inmueble, ostentando el carácter de patrimonial y dedicándose al arrendamiento y explotación de inmuebles.</li> </ul>
<p>IRPF. - Tratamiento en el IRPF de las indemnizaciones cobradas en el marco de un plan de incentivación del cese voluntario de la actividad laboral aplicable a sus socios trabajadores por parte de la cooperativa consultante. Posibilidad de aplicación de los porcentajes de integración regulados en la normativa del IRPF.</p>
<p>IRPF. - Imputación temporal en el IRPF de los rendimientos del trabajo abonados en ejecución de resoluciones judiciales.</p>
<p>IVA-IEDMT. - Adquisición de una autocaravana para el transporte de persona con discapacidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- IVA. La aplicación del tipo impositivo reducido del 4% está prevista para el transporte habitual de las personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida. Es por tanto determinante la habitualidad del transporte, entendiéndose ésta si el transporte se produce de manera repetida y continuada, pero no si se realiza de manera extraordinaria.</li> <li>- IEDMT. Resulta exenta del Impuesto la primera matriculación definitiva de una autocaravana a</li> </ul>

salbuesita dago eta betiere bere erabilera eksklusiboarentzat bada eta gutxienez lau urte igaro badira desgaitasuna duenak salbuespen horri eutsita beste ibilgailu bat matrikulatu zuenetik.

BEZ. – Zergaren pean ote dauden sozietate publiko batek emandako zenbait zerbitzu, mota askotakoak, sozietate horrek estaldura ematen baitie informatika-eta telekomunikazio-sistemen beharrian orokorrei. Noraino heltzen den BEZari ez atxikitzearen zabalpena (BEZaren erregulazioari gehitu zaio, Sektore Publikoko Kontratuen azaroaren 8ko 9/2017 Legearen bidez), administrazio publikoaren erabateko partaidetza duten sozietateen arteko zerbitzu-prestazioei buruzkoa.

BEZ. Administrazio publikoen betebeharrak Berehalako Informazio Horniduraren inguruan.

Kontsulta egiten duen administrazio publikoak erregistro-liburuak eraman behar ditu foru-aldundiaren egoitza elektronikoaren bidez, eta enpresa- edo lanbide-jarduerei dagozkien fakturazioen erregistroen berri emango du hornidura elektronikoaren bidez, bai eta enpresa- edo lanbide-jardueretatik kanpo egiten dituen ondasun eta zerbitzuen erosketen berri ere. Gainera, hirugarrenekin egindako eragiketen informazio-deklarazioa aurkeztu behar du, 347. eredua, aurrekontu orokorren kontura ematen dituen edo aipatu administrazio publikoan integratuta ez dauden entitate edo erakundeen kontura kudeatzen dituzten dirulaguntzengatik, sorospengatik edo laguntzengatik.

BEZa. - Zer tratamendu fiskal duten, BEZaren ondorioetarako, kontsulta-egileak –persona fisikoa– egindako obrek, bere jabetzako ondasun higiezinaren birgaitze integralari dagokionez; hasieran, higiezin hori erabilera pribaturako da, baina gero, obrak amaitu aurretik, birgaikuntzaren ondoren aurreikusitako bi etxeetako baten xedea aldatzea eta saltzea erabaki da, salmenta-kontratu pribatua formalizatuta eta aurrerakin bat jasota.

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeako Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago «Ekonomia Itun honetan aipatutako lotuneen 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 ordezkaturata baitaude. Bada, Ekonomia Itunaren 63. artikuluko dioenez, Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeako Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldun-

nombre de la persona minusválida y siempre que sea para su uso exclusivo y hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación por parte de la persona minusválida de otro vehículo acogándose a esta exención.

IVA. – Sujeción al impuesto de una tipología diversa de servicios prestados por una sociedad pública que da cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones. Alcance de la ampliación de la no sujeción al IVA (incorporada a la regulación del IVA mediante la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), relativa a las prestaciones de servicios entre sociedades íntegramente participadas por la Admón. pública.

IVA. – Obligaciones para las administraciones públicas en relación con el Suministro Inmediato de Información (SI).

La Administración Pública consultante, obligada a llevar los libros-registro a través de la sede electrónica de Diputación Foral, informará mediante el suministro electrónico de los registros de facturación correspondientes a las actividades empresariales o profesionales así como de las adquisiciones en general de bienes y servicios que efectúe al margen de las actividades empresariales o profesionales.

También tendrá la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con terceras personas, modelo 347, por las subvenciones, auxilios o ayudas que conceda con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración pública.

IVA. – Tratamiento fiscal a efectos del IVA de las ejecuciones de obra realizadas por el consultante, persona física, en relación con la rehabilitación integral de un inmueble de su propiedad, en principio para uso particular, pero que posteriormente y antes de finalizar su ejecución, se decide cambiar el destino de una de las dos viviendas previstas tras la rehabilitación y destinarla a la venta, formalizándose un contrato privado de venta y percibiendo un pago anticipado.

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

dien ordezkariak osatzen dute; eta kontsulta horiek ebazteko prozedura Itunaren 64.b) artikulua dago araututa.

2019an igaro den epean, izaera horretako zenbait kontsulta egin dira eta administrazioek kontsulton inguruko erantzun- eta ohar-proposamenak helarazi dituzte. Kontsulten artean, i) kasuren batean irekita dago izapidetzea, eta akordioa lor daiteke oraindik, ii) baina beste kasu batzuetan, ordea, desadostasuna egiaztatu eta Arbitraje Batzordeari helarazi diote desadostasun hori eraginpeko administrazioek, eta organo horri dagokio, orain, gatazka ebaztea, eta iii) bestetuetan, estatuko administrazioarekin adostu da zelan erantzun kontsultok.

Kontsulta horiei, adostasunaren xede izan diren kontsultei, dagokienez, "Erreferentziak" atal barruko azpiatal honetan Ekonomia Itunaren lotuenean aplikazioari buruz egindako bi kontsultari emandako ebazpenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Kontsultak honako gai hauei buruzkoak dira:

Kontsultaren gaia
<p>PFEZ - atzerrian egindako lanengatiko salbuespena - atxikipenak. - Lurralde erkidean egoitza duen enpresa bati atxikitako langilea, enpresak zerbitzuak batez ere nazioartean ematen dituenear:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Atzerrian benetan egindako lanengatik jasotako lan-errendimenduei dagokien PFEZ-salbuespena aplikatuko da, baldin eta erantzunean aztertutako eskakizun guztiak betetzen badira.</li> <li>- Ekonomia Itunaren 7. Bat artikuluan xedatutakoa aplikatuta, enpresak sartu beharko dizkio atxikipenak langilearen zerbitzuak emateko lekua araberak dagokion administrazioari, kontuan hartuta, zerbitzuak atzerrian ematen badira edo lana edo zerbitzuak lurralde komunean zein EAEko lurraldean egiten badira, bi kasuetan, uste izango dela langilea adskribatuta dagoen lantokia kokatzen den lurraldean egin direla.</li> </ul>

representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales y el procedimiento para la resolución de estas consultas viene regulado en el artículo 64, letra b) del Concerto.

Durante el periodo transcurrido de 2019 se han formulado algunas consultas de esta naturaleza y las administraciones se han trasladado propuestas de respuesta y observaciones respecto a dichas consultas. De entre estas consultas, i) en algún caso se encuentra abierta su tramitación y aún es factible el acuerdo, ii) en otros, constatado el desacuerdo, se ha dado traslado del mismo a la Junta Arbitral, por parte de alguna de las administraciones concernidas y deberá ser ahora este órgano el encargado de resolver el conflicto y iii) en algunos otros casos se ha acordado con la Administración del Estado el texto de contestación a las consultas planteadas.

En relación con estas últimas, las consultas que han sido objeto de acuerdo, en este apartado de la sección de "Referencias" se incluye el texto de la resolución de tres consultas planteadas sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concerto, 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
<p>IRPF - exención trabajos prestados en el extranjero - retenciones. – Trabajador adscrito a una empresa domiciliada en territorio común que presta sus servicios principalmente en el ámbito internacional:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- La aplicación de la exención en el IRPF relativa a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero dependerá del cumplimiento de todos los requisitos que se analizan en la respuesta.</li> <li>- Por aplicación de lo establecido en el artículo 7.Uno del Concerto, las retenciones deberán ingresarse por la empresa a la administración que corresponda según el lugar de prestación de los servicios del trabajador teniendo en cuenta que si los servicios son prestados en el extranjero o si los trabajos o servicios se desarrollan tanto en territorio común como en territorio vasco, en ambos casos, se entenderán prestados en el territorio donde se ubica el centro de trabajo de adscripción de la persona trabajadora.</li> </ul>

PFEZ-BEZ. - PFEZaren eta BEZaren ordainarazpen eskumena duen administrazioa, foru lurraldean eroldatutako pertsona fisikoak eragiketak (10 milioi euro baino gutxiagokoak) egiten baditu foru-lurraldean eta lurralde komunean.

PFEZ-BEZ. - PFEZaren eta BEZaren ordainarazpen eskumena duen administrazioa, baldin eta pertsona fisikoak bizi bada lurralde erkidean, baina aurreikusten badu foru-lurraldean bizitzea eta bere titulartasuneko farmazia-bulegoa transmititzea. Farmazia-bulegoko transmisioa BEZaren pean dagoen eta transmisio horren zerga-tratamendua PFEZan.

IRPF-IVA. - Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física empadronada en territorio foral que realiza operaciones (por importe inferior a 10 millones de euros) en ambos territorios, común y foral.

IRPF-IVA. - Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en relación con persona física residente en territorio común que prevé trasladar su domicilio a territorio foral y transmitir una oficina de farmacia de la que es titular. Sujeción al IVA de la operación de transmisión de la oficina de farmacia y tratamiento tributario de dicha operación en el IRPF.

4) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen (EIAB) osaera, eginkizunak eta akordioen erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren zergen arloko gatazkak ebaztea du helburu. *Zergak* aldizkariaren zenbaki honetan ez da sartu "Erreferentziak" ataleko ohiko apartatu bat, alegia: "Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpenak". Kontuan izan behar da arbitraje-organoa eraginkortasunik gabe geratu dela gatazkak ebazteko, aldi baterako, 2018ko urriaren 17ko bileraz geroztik, arbitro bat, Isaac Merino jauna, Auzitegi Gorenaren Administrazioarekiko Auzien Salako magistratu izendatu dutelako eta, horrenbestez, EIABeko kidearen eginkizunean baja hartu duelako. Aldizkariaren aurreko zenbakian adierazi genuen bezala, orain Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoiari (EIBM) dagokio lanpostu hutsa betetzeko pertsona izendatzea eta EIAB berriro aktibatzea, eta hori lehentasunezko, eta premiazko helburua izan beharko litzateke aipatutako EIBMn parte hartzen dugun administrazioentzat.

5) Azkenik "Estatistikak" atala dago, Eusko Jaur-laritzako Ekonomia eta Ogasun Saileko Sarrera Kudeaketa eta Zerga Bilketaren Azterketa Zerbitzuko teknikari Igor Guinea Palaciosek egin. Hau biltzen du *Zergak* aldizkariaren ale honetan: i) foru-aldundiek itundutako tributuen bilketari buruzko informazioa, 2018. urtearen itxierari dagokiona (erregistratutako diru-bilketa 14.891,5 milioi euro da, eta kopuru horrek % 3,5ko igoera dakar 2017an kontabilizatutako zerga-bilketarekin alderatuta; halere, igoera nabarmen handiagoa izango zen, % 8 ingurukoa, behin zuzenduta

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 planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. En este número de *Zergak*, no se incluye el habitual apartado de la sección "Referencias" destinado a informar sobre las "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico". El motivo es que el órgano arbitral, desde finales de 2018, ha quedado transitoriamente inoperativo para la adopción de acuerdos de resolución de conflictos, como consecuencia de la designación de Isaac Merino, uno de sus árbitros, como magistrado de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, y la consecuente baja en su función de vocal de la JACE. Como apuntábamos en el número anterior de la revista, corresponde ahora a la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) acordar el nombramiento de una nueva persona para cubrir la vacante y reactivar la JACE, y éste debe ser un objetivo prioritario y urgente para las administraciones que participamos en la referida CMCE.

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 2018 (14.891,5 millones de euros de recaudación registrada que supone un incremento del 3,5% sobre la recaudación contabilizada en 2017, si bien el incremento habría sido sensiblemente superior, situándose en

2017/05/17 EKBMren erabakiek 2017ko zerga-bilketan izan zuten eragina; haien bidez, 2008-2016 aldirako kupoak erregularizatu ziren); eta ii) 2019ko lehen lauhilekoan itundutako tributuen zerga-bilketaren bilakaerari buruzko informazioa; une honetara arte igoera-tasa, aurreko urteko aldi berarekin alderatuta, % 2,9 da, eta urteko lehen hilabeteetan zeharkako zergen bilketaren egonkortasunari esker mantendu da nagusiki, batez ere BEZa (+46 milioi euro) eta Hidrokarburoen gaineko Zerga (+44 milioi euro). Estatuarekiko doikuntzak kenduta, foru-aldundiek eurek kudeatutako zerga-bilketak hazkunde-tasa apalagoa du, % 1,6, 2018ko urtarrila-apirila epeari dagokionez

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

Foru-tributuen gaiari buruzko informazio baliagarria osatzeko interesa duten pertsonak gonbidatzen ditugu EAEko hiru lurralde historikoen webguneetan xede horretarako jarritako ataletan ([www.araba.eus](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://www.gipuzkoa.eus)) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren webgunean sartzera ([www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/](http://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 haren zabalkunde jarduteko Ad Concordiam elkarteak sustatutako webgunean sartzera aholkatzen dugu, [www.conciertoeconomico.org](http://www.conciertoeconomico.org), bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoa ere, honako helbide honetan: <http://www.ehu.es/ituna/index.html> eta Pedro Luis Uriartek sustatutako Ekonomia Itunaren inguruko dibul-

el 8%, una vez corregido el efecto que sobre la recaudación de 2017 tuvieron los acuerdos de la CMCE de 17/05/2017, por los que se regularizaron los cupos del periodo 2008-2016) y ii) información sobre la evolución de la recaudación por tributos concertados en el primer cuatrimestre de 2019, que registra por el momento una tasa de crecimiento respecto al mismo periodo del año anterior del 2,9%, sostenida principalmente por la consistencia de la recaudación de los impuestos indirectos en los primeros meses del año, en especial el IVA (+46 millones de euros) y el Impuesto sobre Hidrocarburos (+44 millones de euros). Descontados los ajustes con el Estado, la recaudación de gestión propia de las Diputaciones Forales registra una tasa de crecimiento un poco más débil, del 1,6% respecto al periodo enero-abril de 2018.

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 (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE).

Invitamos a las personas interesadas en completar la información útil sobre materia tributaria foral, a que accedan 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](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://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/](http://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/)), desde la que se puede acceder a la aplicación "Código Fiscal Foral" que ofrece una versión 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](http://www.conciertoeconomico.org), al Boletín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto

gaziozko webgunea: Egileak berak egindako *El Concierto Económico. Una visión personal* izeneko lana hartzen duena ([www.elconciertoeconomico.com](http://www.elconciertoeconomico.com)). Obra bereziki 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 irakurteraza du ezaguarri Itunari lehendabizikoz heltzen diotenentzat, eta barnean hartzen duen material zabalak irakurleari erakunde honen gaineko edozein zailtza argitzen lagunduko dio.

Azkenik, gogoratu behar dugu Ekonomia Ituna eta Euskadiko Kupo zehazteko metodologia hiru hizkuntzatan (euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez) zabaldu dela Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunearen estekaren bidez, [http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es\\_def/adjuntos/CE%20\(texto%20consolidado\).pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es_def/adjuntos/CE%20(texto%20consolidado).pdf), Itunari buruzko terminoen glosario batez osatua, ingelesezko azalpen didaktiko batekin, eta terminoen euskarazko eta gaztelaniazko baliokide terminologikoekin. Hiru hizkuntzako bertsioa EZKOren ekimenez landu da, erakunde-lankidetzaren estuko testuinguruan garatu da, eta, hizkuntzaren alorreko adituez gain, tributu-zuzenbide foraleko adituek ere hartu dute parte. Nabarmentzekoa da Eusko Jaurlaritzaren Itzultzaile Zerbitzu Ofizialak lan zehatz eta arduratsua egin duela, Deustuko Unibertsitateko Zuzenbideko doktore eta Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakasle titular Alberto Atxabal Radaekin lankidetzan –tributu-alorreko aditu eza-guna eta Euskararen Aholku Batzordearen Terminologia Batzordeko kidea, batzorde hori sortu zenez geroztik–, eta emaitza izan da bi testuen –Itunaren eta Kupoaren– euskarazko bertsio harmonizatu, kohesionatu eta eguneratu bat, aintzat hartu dituen bai 2017ko lege-erreformak, bai euskararen alorreko azken aurrerapen terminologikoak.

Bestalde, testuen ingelesezko bertsioak –funtsezkoa testuak nazioartean zabaltzeko– egi-

Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección [http://www.ehu.es/ituna/index\\_es.html](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](http://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.

Por último, recordamos la puesta en difusión –a través del siguiente enlace en la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco [http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es\\_def/adjuntos/CE%20\(texto%20consolidado\).pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es_def/adjuntos/CE%20(texto%20consolidado).pdf)– de la versión trilingüe, en euskera, castellano e inglés, del Concierto Económico y la Metodología de señalamiento del Cupo, complementada por el Glosario de términos sobre el Concierto que incluye una explicación didáctica en inglés así como sus equivalencias terminológicas en euskera y en castellano. Para la elaboración de esta versión trilingüe, desarrollada a iniciativa del OCTE en el marco de una estrecha colaboración institucional, se ha contado con la participación de expertos tanto en el campo de la lingüística, como del ámbito del derecho tributario foral. Es destacable la labor rigurosa y concienzuda del Servicio Oficial de Traductores del Gobierno Vasco, en colaboración con el Doctor en Derecho y Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto, Alberto Atxabal Rada, experto reconocido en materia tributaria y miembro de la Comisión de Terminología del Consejo Asesor del Euskera desde su creación, para elaborar una versión en euskera de ambos textos, Concierto y Cupo, armonizada, cohesionada y actualizada, tanto a las reformas legales de 2017 como a los últimos avances terminológicos de la lengua vasca.

Por su parte, la autoría de la versión de los textos en inglés, fundamental para su divulgación



le du Bizkaiko Foru Aldundiko Zerga Politikako Zerbitzuko buru Gemma Martínez Bárbara, gai horretan esperientzia luzea eta aitortua duen pertsona; izan ere, aditua da bi alor horietan, ingeleseko hizkuntzaritza eta tributuzuzenbide foralean. Ekonomia Itunaren eta Kupoaren zehazteko metodologiaren testuen ingelesezko bertsioa eguneratzeaz gain, Ekonomia Itunari buruzko terminoen glosarioa ere sortu du, zeinak, beste elementu batzuen artean, termino horien ingelesezko azalpen didaktikoa eta euskarazko eta gaztelaniazko baliokideak hartuko baititu. Glosarioa testu eleanitzekin batera dago, irakurketa eta ulermena errazteko tresna erabilgarria gisa.

exterior, corresponde a Gemma Martínez Bárbara, Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia y persona de amplia y reconocida experiencia en la materia, en la que concurre su competencia en las dos vertientes, la de lingüística en inglés y la de derecho tributario foral. Además de encargarse de la actualización de la versión en inglés de los textos del Concierto y de la Metodología de señalamiento del Cupo, ella es la autora del glosario de términos sobre el Concierto Económico que entre otros elementos incluye una explicación didáctica de dichos términos en inglés así como sus equivalencias terminológicas en euskera y en castellano. Dicho glosario acompaña a los textos en trilingüe como herramienta útil de apoyo a su lectura y comprensión.





## ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 12/2018 A 6/2019

**DECRETO FORAL 60/2018, del consejo de gobierno foral de 11 de diciembre. Aprobar el desarrollo de 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. (BOTH A nº 146 de 19-12-2018 (IRPF, IP, IS, ITPyAJD, NFGT))**

La Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava, regula a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos e introduce 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, y del Régimen fiscal de las Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria de Álava de forma concreta, y por lo que ahora interesa, dedica su título III al 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 prioridades 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, lo anterior 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 Unión Europea y refuerce las ventajas competitivas de las 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 pro-

tección 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 Álava tiene como una de sus prioridades 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.

Es evidente que ambas estrategias están presididas por unos mismos objetivos y se pueden observar unos mismos principios rectores, por lo que la regulación contenida en el título III 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 Álava 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 Álava, 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 redundan 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 10, 11 y 12 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 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, el artículo 13 de la referida Norma Foral dispone que "los fondos europeos que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 10, 11 y 12 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, dicho artículo 13 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 del o de la directora de Hacienda, la cual será objeto de publicación para general conocimiento".

Por último, el mencionado artículo 13 también señala 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 in-

formación a la administración tributaria sobre el cumplimiento por su parte de los requisitos establecidos en los artículos 10, 11 y 12 de esta norma foral".

Posteriormente, los artículos 14 a 16 de la norma foral que se comenta 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 en la atención de esas necesidades de innovación y de financiación de la actividad empresarial. En este sentido el artículo 17 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 10, 11 y 12 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".

En base a todo lo anterior procede que la Diputación Foral de Álava 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 se ha hecho referencia.

**DECRETO FORAL 61/2018, del consejo de gobierno foral de 11 de diciembre. aprobar la modificación del decreto foral 34/2018, de 10 de julio,**

**de determinación de las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2018. (BOTH A nº 146 de 19-12-2018 (V))**

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo establece el marco normativo sobre la participación del sector privado en la financiación de actividades o programas prioritarias de mecenazgo.

En concreto, el apartado 1 del artículo 29 de la citada norma foral señala que la Diputación Foral de Álava establecerá, para cada ejercicio, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general a que se refiere dicha norma foral.

Mediante Decreto Foral 34/2018, de 10 de julio, se determinan las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2018.

Posteriormente a la aprobación del citado decreto foral se ha solicitado el reconocimiento como actividad prioritaria de mecenazgo para el ejercicio 2018 del Festival de Luz de Vitoria Gasteiz a celebrar en el año 2019, por la Asociación ARGIA\_3 Asociación Cultural.

**DECRETO FORAL 64/2018, del consejo de gobierno foral de 18 de diciembre. Aprobar la modificación del decreto foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (BOTH A nº 148 de 26-12-2018 (IRPF))**

La Norma Foral reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la obligación de las y los contribuyentes que ejercen actividades económicas de "efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de este impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se determinen."

Estos pagos fraccionados, de acuerdo con la reciente modificación introducida por la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, pueden tener carácter bimensual, trimestral o semestral, también

de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente.

La novedad introducida por esta Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, respecto a la situación vigente hasta ese momento reside en la introducción de que el pago fraccionado pueda tener carácter bimensual.

Para dar cumplimiento a esta nueva normativa básica se procede a modificar el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a fin de que el obligado tributario que así lo desee pueda ingresar los pagos fraccionados cada dos meses. Para ello, se mantiene la actual regulación de los pagos fraccionados, esto es los que se ingresan trimestral y semestralmente, y se adecúa esta regulación a los pagos bimensuales.

**DECRETO FORAL 1/2019, del consejo de gobierno foral de 15 de enero. Aprobar la modificación de los decretos forales del consejo 40/2014 y 41/2014, de 1 de agosto, que aprobaron los reglamentos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades. (BOTH A nº 10 de 15-1-2019 (IRPF, IS))**

El presente Decreto Foral tiene por objeto introducir determinadas modificaciones en los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Las modificaciones que se realizan en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas son diversas y se exponen a continuación.

Como consecuencia de los cambios introducidos por la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava, y en relación con el nuevo régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas recogido en el artículo 56.bis de la Norma Foral reguladora, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se especifican los supuestos en los que los trabajos prestados se entienden como especialmente cualificados y se determina cuáles son las actividades de investigación y desarrollo, científicas

o de carácter técnico o financiero a efectos de su aplicación. Igualmente, y en relación con este mismo régimen, se precisa cuáles son los gastos originados como consecuencia del desplazamiento que generan derecho a deducción.

Así mismo, se introduce una modificación de carácter técnico relacionada con el régimen opcional de tributación por el referido régimen especial.

También y con el fin de adecuar el contenido del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la nueva redacción que presenta el Concierto Económico tras la aprobación de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se incluyen dos modificaciones. Por una parte, y en relación con las retenciones e ingresos a cuenta procedentes de trabajos o servicios prestados en Álava, el antiguo supuesto que presumía, salvo prueba en contrario, que los trabajos se entendían prestados en Álava cuando en este territorio se ubicara el centro de trabajo al que estuviera adscrita la persona trabajadora, se transforma en una presunción "iuris et de iure". Esta misma presunción se aplicará a partir de ahora en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar. Por otra parte, se amplían los supuestos que siguen el régimen general en caso de retenciones relacionadas con las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta de la perceptora, satisfechas por la Administración del Estado.

Además, se ajusta la regulación de las retenciones e ingresos a cuenta en el caso de transmisión de derechos de suscripción, fundamentalmente en lo relativo a los supuestos en que la obligación de retener recaiga en la entidad depositaria, de acuerdo con la regulación que el Estado ha aprobado en esta materia en su territorio.

Y por último, se modifica la obligación de suministro de información por operaciones con reduc-

ción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de primas 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 aquellos, 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 respecta al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se establecen dos nuevos supuestos de excepciones a la obligación de retener.

El primer nuevo supuesto de excepción a la obligación de retener es 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.

El segundo regula otro supuesto de excepción a la obligación de retener en relación con las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciben las entidades de contrapartida central por las operaciones de préstamo de valores.

**DECRETO FORAL 2/2019, del consejo de gobierno foral de 15 de enero. Aprobar la modificación del decreto foral del consejo 40/2014, de 1 de agosto, que aprobó el reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (BOTH A nº 10 de 15-1-2019 (IRPF))**

Con efectos desde 2018 se establece la exención en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos positivos de capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo cumpliendo determinadas condiciones.

El presente Decreto Foral desarrolla en relación a los citados Planes de Ahorro a Largo Plazo los

obligados a retener, la base de la retención o pago a cuenta y su importe así como las condiciones necesarias para la movilización íntegra de los derechos económicos de los Planes de Ahorro, sin que ello implique la disposición de recursos.

**DECRETO FORAL 3/2019, del consejo de gobierno foral de 15 de enero. aprobar la modificación del decreto foral del consejo 41/2014, de 1 de agosto, que aprobó el reglamento del impuesto sobre sociedades. (BOTH A nº 10 de 15-1-2019 (IS))**

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades regula el procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas a solicitud del obligado tributario.

El objeto del presente Decreto Foral consiste en establecer obligaciones de información adicionales para los casos en los que la resolución de la propuesta de valoración deba ser objeto de intercambio de información con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en virtud de un instrumento de asistencia mutua.

**NORMA FORAL 1/2019, de 16 de enero, de modificación de la norma foral 33/2013, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (BOTH A nº 15 de 4-2-2019 (IRPF))**

Las Juntas Generales de Álava, aprobaron el pasado 7 de marzo la Norma Foral 7/2018 de modificación de diversas normas tributarias. Entre las principales novedades se encontraba la modificación parcial de la Norma Foral 33/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En ella y teniendo en cuenta el momento de reactivación económica, se introducían diversas deducciones que favorecían el tratamiento en renta de ascendientes, descendientes, así como mejoras para jóvenes en el gasto del alquiler de vivienda, y nuevas deducciones por adquisición de vivienda en núcleos rurales.

La situación económica sigue siendo de crecimiento. En el ejercicio 2017 la recaudación por tributos concertados creció un 13 por ciento, y en lo que va de año (incluyendo agosto de 2018)

el crecimiento de la recaudación por tributos concertados de gestión propia es del 13'00 por ciento. Además la recaudación por IRPF en este ejercicio supera en un 15'3 por ciento a la del año pasado.

Por ello es posible y necesario continuar con las medidas fiscales que supongan aliviar la carga impositiva a las rentas bajas y consolidar políticas fiscales sociales.

Así mismo, mediante Ley 6/2018, de 3 de julio, se aprobaron los Presupuestos Generales del Estado. En esta Ley, se introducen rebajas fiscales que señalan la línea antes mencionada, de disminuir la presión fiscal en los tramos inferiores de renta.

En la Hacienda Foral de Álava, no podemos ser ajenos a estas circunstancias que penalizarían a nuestros ciudadanos respecto de los contribuyentes de otras Haciendas.

Por ello proponemos una serie de medidas fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que van dirigidas a la reducción de la tributación de los trabajadores con menores rentas así como al colectivo de jubilados y aumento en deducciones por edad, igualmente se plantea medidas de apoyo a la natalidad.

Se propone modificar el umbral de tributación de manera que no estén obligados a presentar declaración las rentas de trabajo inferiores a 25.000 euros. Esta mejora en la tributación beneficiará, no solo a los trabajadores en activo, sino también a las personas jubiladas que verán mejorada su renta disponible.

La mejora de la fiscalidad familiar y con el objeto de fomentar la natalidad, se lleva a cabo con la inclusión de una deducción de 1.000 euros por nacimiento de cada hijo, deducción que será compatible con el resto de deducciones por descendientes.

Con el objetivo de rebajar la factura fiscal a las personas de edad, se propone aumentar en un 10 por ciento las deducciones en el IRPF por cada contribuyente con edad superior a sesen-

ta y cinco años que alcanzaría hasta los 374 euros anuales y 684 euros si es mayor de setenta y cinco años.

**DECRETO FORAL 4/2019, del consejo de gobierno foral de 29 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 16 de 6-2-2019 (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 2019, 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 2019.

**DECRETO FORAL 5/2019, del consejo de gobierno foral de 12 de febrero. aprobar la regulación del régimen simplificado del impuesto sobre el valor añadido para el 2019. (BOTHA nº 22 de 20-2-2019 (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 2019, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediatamente anterior.

Asimismo, adapta, para 2019, los límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (250.000 euros) a lo dispuesto por el Estado.

**ORDEN FORAL 92/2019, del diputado de hacienda, finanzas y presupuestos, de 1 de marzo. modificación de la orden foral 529/2017, del diputado de hacienda, finanzas y presupuestos, de 27 de septiembre, de aprobación del modelo 289, de declaración informativa anual para 2018 de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. (BOTHA nº 30 de 11-3-2019 (V))**

El objeto de la presente Orden Foral es modificar la relación de países o jurisdicciones de los residentes fiscales sobre los que deben presentar las instituciones financieras la declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

**ORDEN FORAL 88/2019, del diputado de hacienda, finanzas y presupuestos, de 1 de marzo. modificación de diversas ordenes forales que**

**aprueban los modelos 196,198 y 291. (BOTHA nº 30 de 11-3-2019 (V))**

El objeto de la presente Orden Foral es modificar varios campos de los modelos 196 correspondiente a retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros y declaración informativa anual de determinadas cuentas en entidades de crédito, 198 declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios y 291 rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Declaración informativa.

Los campos tienen por objeto identificar las cuentas en presunción de abandono, que además tengan problemas en la identificación de los declarados.

**ORDEN FORAL 89/2019, del diputado de hacienda, finanzas y presupuestos, de 1 de marzo. modificación de la orden foral 529/2017, del diputado de hacienda, finanzas y presupuestos, de 27 de septiembre, de aprobación del modelo 289, de declaración informativa anual para 2019 de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. (BOTHA nº 30 de 11-3-2019 (V))**

El objeto de la presente Orden Foral es modificar la relación de países o jurisdicciones de los residentes fiscales sobre los que deben presentar las instituciones financieras la declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

**ORDEN FORAL 112/2019, del diputado de hacienda, finanzas y presupuestos, de 15 de marzo. aprobación del modelo 763 de autoliquidación del impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, determinación de la forma y plazos de su presentación y regulación de las condiciones generales y el procedimiento para su presen-**

**tación telemática. (BOTHA nº 35 de 22-3-2019 (IAJ))**

La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, establece en su artículo 48 un nuevo impuesto sobre actividades de juego, cuyo hecho imponible consiste en la autorización, celebración u organización de juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal reguladas en el apartado 1 del artículo 2 de la mencionada Ley, así como de las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, asimismo de ámbito estatal, a que se refiere el artículo 2.2.c) de dicha ley.

La concertación de este tributo se lleva a cabo mediante la Ley 7/2014, de 21 de abril, que modifica la Ley 12/2012, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, estableciéndose en el artículo 36 que el Impuesto sobre Actividades de Juego es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. Se señala, asimismo, que las instituciones competentes en los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

En el Territorio Histórico de Álava se aprueba la Norma Foral 23/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre Actividades de Juego, en la que se establece que los contribuyentes tributarán, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal, a la Diputación Foral de Álava en proporción al volumen de operaciones realizado en el Territorio Histórico de Álava durante el ejercicio.

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 ha introducido una modificación en el Impuesto sobre Actividades de Juego. Con efectos desde el 1 de julio de 2018 se modifica el apartado 7 (Tipos de

gravamen) del artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

Por ello, procede aprobar un nuevo modelo de autoliquidación del Impuesto sobre Actividades de Juego en el Territorio Histórico de Álava en los supuestos de actividades anuales y plurianuales y para facilitar y favorecer el cumplimiento de la obligación formal de su presentación e ingreso se ha habilitado la presentación por vía telemática por Internet de este modelo.

**DECRETO FORAL 13/2019, del consejo de gobierno foral de 21 de marzo. aprobar diversas modificaciones de los reglamentos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el valor añadido. (BOTHA nº 38 de 29-3-2019 (IRPF, IVA))**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que en la exacción de determinadas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común. En particular, en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece en su artículo 9 las normas relativas a las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, disponiendo su apartado dos que "en la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este artículo, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común".

Asimismo, 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.

Mediante Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematográfica, se han introducido en el ordenamiento tributario de territorio común determinadas medidas entre las que se encuentra la reducción del tipo de retención e ingreso a cuenta aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los rendimientos de capital mobiliario

derivados de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor.

Por otra parte, mediante Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, se han introducido modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Entre otras, se modifican las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional, se establece que la normativa aplicable en materia de facturación para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica, será la del Estado miembro de identificación y no el de consumo y en relación en el Sistema del Suministro de Información, se incorporan algunas modificaciones.

En consecuencia, por el presente Decreto Foral se procede a introducir en el ordenamiento tributario alavés las modificaciones referidas en cumplimiento de lo dispuesto en el Concierto Económico.

**DECRETO FORAL 14/2019, del consejo de gobierno foral de 21 de marzo. aprobar 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. (BOTH A nº 38 de 29-3-2019 (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 nor-

mas 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.

**NORMA FORAL 10/2019, de 27 de marzo, de modificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (BOTH A nº 44 de 10-4-2019 (IRPF))**

La presente Norma Foral tiene por objeto regular, a partir del 1 de enero de 2019, la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinadas prestaciones de maternidad y paternidad reguladas en la ley general de la Seguridad Social y situaciones que expresamente se asimilan en la nueva redacción del apartado 12 del artículo 9 de la Norma Foral reguladora de dicho tributo.

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

prescindible 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 170/2019, del diputado de hacienda, finanzas y presupuestos, de 5 de abril. aprobación de 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 2018. (BOTH A nº 44 de 10-4-2019 (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 2018.

Por este motivo se hace necesario regular, entre otras cuestiones, las modalidades de declara-

ción, 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.

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

**DECRETO FORAL 19/2019, del consejo de gobierno foral de 2 de abril. aprobar la modificación del decreto foral del consejo 110/2008, de 23 de diciembre, que regula las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática ante la hacienda foral. (BOTH A nº 45 de 12-4-2019 (V))**

La Diputación Foral de Álava tiene como reto potenciar la utilización de las tecnologías de información y comunicación con el objetivo fundamental de trazar y desarrollar un modelo integrado de la Administración electrónica que responda adecuada y eficientemente a las exigencias presentes y futuras en la sociedad a la que sirve.

En este contexto, ha ido dictando las disposiciones y resoluciones necesarias para el desarrollo y ejecución de dicho objetivo, con la finalidad de facilitar y favorecer el cumplimiento de las obligaciones de la ciudadanía y empresas, de forma que se reduzca en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento llevan aparejados.

El presente Decreto Foral tiene por objeto actualizar las condiciones y requisitos generales para la presentación por vía telemática a la Hacienda Foral de declaraciones y autoliquidaciones

**ORDEN FORAL 179/2019, del diputado de hacienda, finanzas y presupuestos, de 5 de abril. apro-**

**bación del modelo 130 del impuesto sobre la renta de las personas físicas. pago fraccionado de actividades económicas. inicio de actividad. (BOTHA nº 45 de 12-04-2019 (IRPF))**

El artículo 110 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de este Impuesto en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

En el Capítulo V del Título VII del Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se desarrolla reglamentariamente la regulación y cuantificación de los pagos fraccionados de los contribuyentes que ejerzan actividades económicas.

En párrafo tercero del punto 1 del artículo 107 del referido Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece que en el caso de inicio de actividad, el contribuyente efectuará, el año de inicio, autoliquidación de los pagos fraccionados.

Asimismo, el artículo 107.bis, regula la declaración e ingreso de los pagos fraccionados bimensuales, como consecuencia de la modificación del apartado 1 del artículo 110 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con efectos para los pagos fraccionados correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que deban realizarse en el año 2019.

Por todo lo anterior, se hace necesario aprobar un nuevo modelo 130 de autoliquidación de los pagos fraccionados, que deberán utilizar durante el año de inicio de actividad los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas.

**DECRETO FORAL 30/2019, del consejo de gobierno foral de 11 de junio. aprobar la modificación**

**del decreto foral del consejo 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, así como sobre bienes y derechos situados en el extranjero. (BOTHA nº 71 de 19-06-2019 (V))**

Único. Modificación del Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, así como sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Se añade un artículo 25 que queda redactado como sigue:

“Artículo 25. Obligación de informar sobre la cesión de viviendas para uso turístico

1. Las personas y entidades que intermedien entre las y los cedentes y las cesionarias o cesionarios de viviendas para uso turístico en los términos establecidos en el apartado siguiente, vendrán obligadas a presentar periódicamente una declaración informativa referente a las cesiones en las que intermedien.

2. A los exclusivos efectos de la declaración informativa prevista en este artículo, se entiende por viviendas para uso turístico las previstas en el apartado 1 del artículo 53 de la Ley del Parlamento Vasco 13/2016, de 28 de julio, de Turismo y los alojamientos en habitaciones de viviendas particulares para uso turístico previstas en el apartado 1 del artículo 54 de la misma Ley 13/2016.

Quedan excluidos de este concepto los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la Ley 29/1994, de 29 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, o normativa que la sustituya, así como, el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la misma norma legal y el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

3. Tendrán la consideración de intermediarias todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionaria o cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito.

En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que constituidas como plataformas colaborativas intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestadora de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o que se impongan condiciones a las y los cedentes o cesionarias o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

4. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Identificación de la o del titular de la vivienda cedida para uso turístico así como de la o del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda para uso turístico, si fuesen distintos.

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal o en los términos que establezca la orden foral por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos, se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas para uso turístico, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada.

b) Identificación del inmueble con especificación de la referencia catastral o número fijo o en los términos que establezca la orden foral por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

c) Identificación de las personas o entidades cesionarias así como del número de días de disfrute de la vivienda para uso turístico.

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal o en los términos que establezca la orden foral por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos, las y los cedentes de la vivienda para uso turístico deberán conservar una copia del documento de identificación de las personas usuarias turísticas del servicio, anteriormente señalado.

d) Importe percibido por el o la titular cedente del derecho por la prestación del servicio de cesión de la vivienda para uso turístico o, en su caso, indicación de su carácter gratuito.

5. Mediante Orden del Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos se aprobará el correspondiente modelo de declaración, forma, plazo y lugar de presentación, así como cualquier otro dato relevante para el cumplimiento de esta disposición."

#### DISPOSICIÓN FINAL

El presente Decreto Foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOTHA, con efectos desde el 1 de enero de 2018.

**DECRETO FORAL 31/2019, del consejo de gobierno de 18 de junio. aprobar la modificación del decreto foral 18/2013, de 28 de mayo, que aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOTHA nº 73 de 26-6-2019 (IVA))**

El presente Decreto Foral tiene por objeto modificar el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo.

Así, consecuencia de la transposición de la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, se modifican las reglas referentes a la normativa aplicable en materia de facturación que, desde el 1 de enero de 2019, será la normativa del Estado miembro de identificación

para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

Por otra parte, se modifica la relación de las operaciones exentas del impuesto por las que será obligatoria la expedición de factura y se excepciona, como ya venía sucediendo para entidades aseguradoras y de crédito, a otras entidades financieras de la obligación de expedir facturas por las operaciones de seguros y financieras exentas del Impuesto que realicen. Así mismo, la Dirección de Hacienda, podrá eximir de dicha obligación a otros empresarios y profesionales distintos de los señalados expresamente en este Reglamento, previa solicitud de la persona interesada, cuando existan razones que lo justifiquen.

Con independencia de lo anterior, se amplía a los servicios de viajes sujetos al régimen especial de las agencias de viajes el procedimiento especial de facturación previsto en la disposición adicional tercera de este reglamento, aplicable a las agencias de viajes que intervengan en nombre y por cuenta de otros empresarios, empresarias o profesionales en la comercialización de dichos servicios.

## ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 12/2018 A 6/2019

### **NORMA FORAL 6/2018, de 12 de diciembre, sobre régimen fiscal de cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 249 de 28/12/2018 (COOP))**

Las características singulares de las sociedades cooperativas que facilitan la integración económica y laboral de los ciudadanos y ciudadanas en el mercado, haciéndola compatible con la rentabilidad y competitividad exigidas por el mismo, así como el destacado protagonismo que ha tenido el movimiento cooperativo en la realidad económica del Territorio Histórico de Bizkaia, contribuyendo a la creación y consolidación de empleo y a su desarrollo económico, han provocado que las Instituciones competentes del citado territorio hayan tradicionalmente procurado su fomento y protección reforzando el espíritu de cooperativismo, mediante la regulación de un régimen fiscal propio, en atención a sus peculiaridades o características específicas.

En este contexto, ya la Norma Foral 12/1984, de 27 de diciembre, de Regímenes fiscales especiales, disponía una serie de ayudas tendentes a favorecer la acción cooperativista y a potenciar la creación y mantenimiento de las sociedades cooperativas.

Las modificaciones operadas tanto en el régimen jurídico sustantivo de las cooperativas, así como las experimentadas por el sistema tributario en estas últimas décadas han propiciado la elaboración de regímenes fiscales especiales para este tipo de entidades. Ejemplos de ello son el regulado mediante la Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas, y el hasta el momento vigente, establecido por la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen fiscal de las Cooperativas.

La entrada en vigor de un nuevo modelo de imposición societaria en Bizkaia tras la aprobación de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, perfeccionado

mediante las recientes modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades y en el propio régimen fiscal de las cooperativas mediante la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, hace necesario el establecimiento de un nuevo marco normativo fiscal para las sociedades cooperativas, en sustitución del vigente, que integre plenamente su régimen fiscal propio con el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

De esta forma, la presente Norma Foral, estructurada en ocho Títulos, aborda la reforma técnica del régimen fiscal de las sociedades cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, a fin de lograr su plena adecuación al régimen general de sociedades y de actualizar y mejorar técnicamente la regulación del mismo. Asimismo y complementariamente, se revisa el lenguaje empleado en su regulación a fin de introducir la perspectiva de género.

Teniendo en cuenta que el tejido cooperativista de nuestro territorio se compone básicamente de cooperativas que desde el punto de vista fiscal tienen la consideración de cooperativas fiscalmente protegidas, esto es, cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas, esta nueva Norma Foral se estructura de tal forma que, regula de forma clara y separada la tributación correspondiente a aquellas cooperativas fiscalmente calificadas como protegidas y a aquellas otras que no tengan o hayan perdido tal calificación.

El Título I hace referencia a las normas generales y establece el ámbito de aplicación de la Norma Foral. Asimismo distingue la clasificación de las cooperativas en función de si son o no fiscalmente protegidas, las cuales se definen en el Título II.

Este Título II señala las condiciones y requisitos que han de cumplir las cooperativas para ser consideradas fiscalmente protegidas, a efectos de su régimen fiscal, y especifica las causas que producen la pérdida de la condición de cooperativa protegida, circunstancia que de producirse determinará la tributación de la sociedad cooperativa al tipo general del Impuesto sobre Sociedades en sustitución del tipo aplicable

para las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, así como la privación de los beneficios fiscales establecidos para estas últimas, manteniendo la aplicación de las demás especialidades contempladas para las sociedades cooperativas en el Capítulo V de este Título II. En este Capítulo se regulan las reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, las características propias del régimen fiscal de cooperativas en relación a la determinación de la base imponible y la deuda tributaria. Siendo continuista con la regulación vigente hasta el momento, el tratamiento fiscal establecido es de naturaleza dual, con dos bases imponibles diferenciadas, una general y otra especial, calculadas de forma separada y distinguiendo los rendimientos que se integraran en cada una de ellas.

Las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, podrán seguir practicando libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material nuevos adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas correspondiente, pero se excluyen los edificios y los medios de transporte, en los mismos términos que los señalados en la normativa general vigente del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, se adecua el mecanismo de eliminación de la doble imposición interna e internacional y de compensación de bases imponibles generales negativas.

La Sección tercera de este Capítulo V se estructura en dos Subsecciones, en las cuales se regula el procedimiento para la determinación de la deuda tributaria, a partir de la base imponible general en la primera subsección y de la base imponible especial en la segunda, en aras a lograr una mayor comprensión y claridad normativa en el cálculo de la misma.

En el Título III se regulan otros beneficios fiscales aplicables a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El tratamiento particular de determinados con-



ceptos como los retornos cooperativos o las pérdidas sociales para los contribuyentes socios o socias personas físicas de una cooperativa y su integración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, junto con el tratamiento de los retornos cooperativos a efectos de la eliminación de la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades por los contribuyentes de este mismo Impuesto, socios o socias de las sociedades cooperativas, se encuentra regulado en el Título IV.

El Título V recoge los actuales beneficios fiscales de las cooperativas de segundo y ulterior grado. Asimismo, se mantiene en la misma línea la regulación referente a las cooperativas de crédito y a las cooperativas de utilidad pública y de iniciativa social, integradas en el Título VI y VIII, respectivamente.

Finalmente, con respecto a los grupos de cooperativas regulados en el Título VII, y definido como el conjunto formado por una entidad cabeza de grupo y las cooperativas que tengan la condición de socia de aquella, sobre las que ejerza poderes de decisión en virtud de sus reglas estatutarias, se mantiene la opción de aplicar el régimen de consolidación fiscal previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con los requisitos exigidos y las características propias de las sociedades cooperativas, entre los que cabe destacar las eliminaciones por operaciones intra-grupo, y la obligación de cumplir el compromiso de redistribuir solidariamente el excedente cooperativo disponible.

**NORMA FORAL 7/2018, de 12 de diciembre, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. (BOB nº 249 de 28/12/2018)**

Con fecha 28 de diciembre del pasado año, se aprobó la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, recogiendo el acuerdo primero de la Comisión Mixta

del Concierto Económico de 19 de julio de 2017, que convino por unanimidad su modificación con arreglo al mismo procedimiento seguido para su aprobación.

Estas modificaciones obligan a realizar cambios en las Normas Forales reguladoras de los impuestos a fin de adecuar su contenido a la nueva redacción que presenta el Concierto Económico, cambios que tendrán los mismos efectos que la Ley por la que se modifica el mencionado Concierto.

Así, se introducen las adaptaciones pertinentes en las siguientes Normas forales: Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, Norma Foral 9/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, Norma Foral 7/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre actividades de juego y Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en los artículos 14, 15 y 19 del Concierto Económico se actualiza la cifra umbral de volumen de operaciones pasando de 7 a 10 millones de euros a efectos de delimitar, en función del domicilio fiscal, la normativa aplicable y las competencias para la exacción y la comprobación. Adicionalmente, se atribuye a la Hacienda Foral la competencia para la aplicación de la normativa foral y para la inspección 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 esta última regla, hay que añadir que se ha introducido una salvedad en relación con los grupos fiscales que tengan el domicilio fiscal en territorio común, de tal forma que aquellos sujetos pasivos que formen par-

te de los mismos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, únicamente se sujetarán a la normativa foral y a su competencia inspectora, si en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones.

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y en lo que afecta a no residentes con establecimiento permanente, son aplicables similares modificaciones a las establecidas en el Impuesto sobre Sociedades.

Además, se modifica la administración competente para la exacción y devolución a no residentes sin establecimiento permanente en 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 del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas a no residentes sin establecimiento permanente se regula como punto de conexión el punto de venta donde se adquiera el décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiada.

En referencia al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se adapta la Norma Foral de dicho impuesto a las modificaciones operadas por el artículo 25 del Concierto Económico. Con la nueva concertación la exacción del impuesto devengado se atribuye a la Diputación Foral, que aplicará además su propia normativa, en las adquisiciones realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero cuando la mayor parte del conjunto de los bienes y derechos transmitidos corresponda a los situados en Bizkaia, así como en las sucesiones de no residentes en territorio español cuando la persona heredera resida en Bizkaia y en las donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero a favor de residentes en Bizkaia. 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 forma 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.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, se actualiza de igual manera que en el Impuesto sobre Sociedades la cifra umbral de volumen de operaciones. Teniendo en cuenta que se trata de un tributo concertado con normativa de territorio común, el cambio en este caso solo afecta a la competencia para determinar el lugar de exacción y para la comprobación e investigación. Asimismo y en relación con la competencia inspectora, la restricción aplicable a los grupos fiscales en cuanto a la determinación de la normativa aplicable y la competencia para la comprobación se extiende en el ámbito del IVA a los grupos de entidades.

Por otra parte y en relación con este mismo impuesto se ha regulado un nuevo procedimiento de regularización de las cuotas devueltas, 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 mediante la presentación de la declaración que se apruebe por la orden foral correspondiente, deberán regularizar las proporciones de tributación a las distintas Administraciones correspondientes a los períodos 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 referentes al primer año completo posterior al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios

correspondientes, y sin que dicha regularización tenga efectos económicos para los y las mismas.

En referencia al Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y al impuesto sobre Actividades de Juego se han introducido las adaptaciones pertinentes en la regulación de los puntos de conexión de estas dos 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 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.

Finalmente, en el ámbito de la distribución competencial en la asignación y revocación del NIF de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica así como de entidades no residentes sin establecimiento permanente, del delito fiscal y de la coordinación de las competencias exaccionadoras e inspectoras cuando concurren varias administraciones, se introducen ajustes en el texto correspondiente a la Norma Foral General tributaria.

**NORMA FORAL 8/2018, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2019. (BOB n.º 250 de 31/12/2018)**

El Título VII de la presente Norma Foral se dedica a las normas tributarias. Así, en su Capítulo I se recogen varias modificaciones en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre las que cabe destacar la inclusión de las prestaciones por maternidad y por paternidad entre los supuestos de exención y la actualización de diversos importes relacionados con reducciones y deducciones personales y familiares, así como de la escala de gravamen aplicable a la base liquidable general.

El Capítulo II se ocupa de los Impuestos Locales, y en él se recoge un incremento del 1,5 de los

valores catastrales del Impuesto sobre bienes Inmuebles. Por último, en el Capítulo III se recoge la actualización de los tipos de cuantía fija de las tasas y de los precios públicos mediante la aplicación de un coeficiente de 1,015 a los tipos vigentes con anterioridad.

- Corrección de errores de la Norma Foral 8/2018, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2019, publicada en el Boletín Oficial de Bizkaia número 250, de 31 de diciembre de 2018, páginas 4 a 57 (Corrección de errores). (BOB n.º 18 de 25 de Enero de 2019, pág. 6)

**NORMA FORAL 1/2019, de 20 de marzo, del impuesto sobre la extracción del gas, petróleo y condensados. (BOB n.º 66 de 04/04/2019)**

La reciente modificación del Concierto Económico, acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 17 de julio de 2017, fue operada mediante la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, y ratificada por las Juntas Generales de Bizkaia, mediante la Norma Foral 1/2018, de 21 de marzo.

Además de diversas modificaciones que afectan a los términos de la concertación de varios tributos, entre las que destacan las relacionadas con el perfeccionamiento y la actualización de los puntos de conexión, las medidas simplificadoras de la distribución competencial y otras de coordinación y colaboración entre las distintas administraciones tributarias, dicho acuerdo ha supuesto la concertación del Impuesto sobre la extracción del Gas, Petróleo y Condensados. Es el artículo 23 sexies del vigente Concierto Económico el que recoge dicha concertación como 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.

Al objeto de incorporar a nuestro sistema tributario esta nueva figura impositiva y su regulación, se hace necesario dictar la presente Norma Foral, así como de concretar los criterios en virtud de los cuales corresponde la competencia a la Diputación Foral de Bizkaia, teniendo como referencia los puntos de conexión recogidos en el Concierto Económico para la atribución competencial al País Vasco.

Este Impuesto, 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, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, se configura como un tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la extracción de gas, petróleo y condensados, en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos

**NORMA FORAL 2/2019, de 20 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (BOB nº 66 de 04/04/2019 (IBI))**

Tras más de 25 años de vigencia de la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre bienes inmuebles, que regulaba no solo el Impuesto sobre Bienes inmuebles, sino también la materia relativa al Catastro inmobiliario del Territorio Histórico de Bizkaia, la misma fue derogada y sustituida por la Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre bienes inmuebles y por la Norma Foral 3/2016, de 18 de mayo, del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia.

La Norma Foral de Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia contiene una definición objetiva del Catastro Foral como lo que realmente es, un registro administrativo al servicio de los principios de generalidad y justicia tributaria y de asignación equitativa de los recursos públicos.

Esta Norma Foral introdujo algunas novedades destacables entre las que cabe citar la conceptualización por primera vez, de una nueva categoría

de bienes junto a la de los bienes de naturaleza urbana y la de los de naturaleza rústica, constituida por los bienes inmuebles de características especiales, formados por un conjunto complejo de uso especializado y que, por ello, no son susceptibles de valoración colectiva ni caracterización normalizada.

En paralelo a la tramitación de la Norma Foral, se aprobaron nuevas ponencias de valores catastrales para los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica, dejando para una fase posterior el procedimiento de elaboración de las ponencias para los bienes inmuebles de características especiales.

En este sentido la disposición transitoria única de la Norma Foral del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia estableció que las nuevas ponencias de los bienes inmuebles de características especiales se aprobarían en el plazo de dos años desde la entrada en vigor de dicha Norma Foral.

Cumpliendo con esta previsión normativa para abordar la revisión catastral de los BICEs se han realizado las adaptaciones reglamentarias pertinentes, modificando el Reglamento de Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia y aprobando un nuevo Decreto Foral que regula las Normas Técnicas de los bienes inmuebles de características especiales y de forma paralela a la tramitación de esta Norma Foral se está llevando a cabo el procedimiento de aprobación de las ponencias de valores de los BICEs.

Adicionalmente, y de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición transitoria única de la Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre bienes inmuebles, es preciso adaptar dicha Norma Foral, al objeto de establecer los tipos de gravamen específicos aplicables a la nueva categoría de bienes. Finalmente, se introducen algunas precisiones de carácter técnico y se exime del recargo sobre bienes inmuebles de uso residencial desocupados a aquellos inmuebles destinados a planes de vivienda pública de carácter social.

**NORMA FORAL 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. (BOB nº 66 de 04/04/2019)**

La realidad social, económica y jurídica en la actualidad difiere sustancialmente de la existente en el momento del establecimiento de un régimen fiscal especial para las entidades sin ánimo de lucro, protagonistas junto con otro tipo de entidades del Tercer Sector, así como para las actividades de mecenazgo directamente vinculadas al mismo, que se produjo por primera vez en el Territorio Histórico de Bizkaia mediante la aprobación de la Norma Foral 5/1995, de 5 de febrero, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

El crecimiento constante y notable de este sector, no sólo en nuestro ámbito territorial sino en el conjunto de la Unión Europea, hace que su importancia desde un punto de vista social y económico sea realmente significativa y que su contribución al bienestar público en Europa sea incuestionable en la actualidad. En nuestra Comunidad Autónoma, incluso, se ha promulgado la Ley 6/2016, de 12 de mayo, del Tercer Sector Social de Euskadi, que caracteriza y configura una parte de esa iniciativa privada dedicada al interés público.

Los propios poderes públicos se han convertido en los promotores principales del impulso que el sector ha experimentado en estas dos últimas décadas, ya que, conscientes tanto de las dificultades de diversa naturaleza a las que se enfrentan para, en cumplimiento de sus compromisos y obligaciones, atender plenamente la diversidad de fines de interés general de la sociedad actual, así como del menor gasto público que origina la participación del sector privado en la consecución de dichos fines, reconocen su corresponsabilidad mediante la utilización de las políticas públicas, entre ellas la fiscal, a fin de dar un tratamiento diferenciado e incentivador a este tipo de entidades.

Una década después de la aprobación de dicha Norma Foral, el aumento de la conciencia social acerca de la necesidad de incrementar la participación del sector privado en las actividades de interés general complementario al sector público originó no sólo la aparición y auge de nuevas formas organizativas de carácter no lucrativo, sino también el incremento en el apoyo ciudadano a todas ellas. A fin de dar una respuesta más adecuada a aquella nueva realidad económica y social, el régimen fiscal inicial fue actualizado y reforzado mediante la aprobación de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo.

Esta regulación supuso un importante impulso a futuro de este tipo de entidades, reformulando y mejorando el catálogo de incentivos fiscales y los instrumentos jurídico tributarios que fomentan que, tanto las personas individuales como las empresas, colaboren con los poderes públicos en el cumplimiento de los intereses generales de la sociedad. Además reforzó el reconocimiento de la valiosa contribución que para el logro de dichos fines vienen efectuando las entidades sin fines lucrativos, mejorando su régimen tributario especial.

Durante su vigencia, esta Norma Foral ha sido modificada en múltiples ocasiones fundamentalmente con la finalidad de alinear su regulación, en la medida en que ha sido necesario, con las profundas reformas que han experimentado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes durante dicho periodo.

Catorce años después de su establecimiento, diversos factores hacen necesaria una nueva reflexión sobre la configuración de la fiscalidad que afecta a este tipo de entidades, que tiene como fruto la presente Norma Foral.

En primer lugar, el propio marco jurídico regulador de las entidades sin ánimo de lucro en el País Vasco también ha sido revisado y actualizado desde 2004, encontrándose regulado en la ac-

tualidad mediante la Ley 7/2007, de 22 de junio, de Asociaciones del País Vasco, así como por la más reciente Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco. La interdependencia entre la regulación sustantiva y la fiscalidad que afecta a este tipo de entidades, al supeditarse su tributación al cumplimiento de una serie de requisitos fiscales de inspiración sustantiva y a la inscripción de la entidad en el registro correspondiente, aconseja indudablemente la actualización y revisión de los requisitos que el régimen fiscal exige para su aplicabilidad.

Por otra parte, las tendencias globalizadoras actuales, junto con la consiguiente liberalización económica y la demanda y el reconocimiento social de la actuación de las entidades sin ánimo de lucro, son elementos determinantes en la nueva configuración de su fiscalidad. Resulta obvio que a día de hoy las entidades sin ánimo de lucro no circunscriben su actuación al ámbito doméstico, sino que su actividad y la obtención de su financiación no conocen fronteras territoriales, distinguiendo en su carácter expansivo dos aspectos bien diferenciados. Por un lado, nos encontramos con el que podríamos denominar mecenazgo transfronterizo o inexistencia de fronteras en las decisiones que adoptan las empresas o la ciudadanía a la hora de contribuir con sus aportaciones al logro de los intereses generales que las entidades sin ánimo de lucro persiguen. Por otro, las actividades que las propias entidades desarrollan tampoco conocen límites territoriales en la actualidad. Así, estas entidades o bien están ampliando su ámbito de actuación, superando las fronteras del territorio al que pertenecen para realizar acciones fuera de las mismas, o bien son entidades que nacen con vocación global y que, en consecuencia, operan a nivel mundial.

Sin embargo, la globalización en el funcionamiento de estas entidades, así como la inexistencia en la actualidad de barreras territoriales dentro de la UE, no ha ido acompañada de un proceso paralelo de desaparición de las barreras fiscales, económicas o mercantiles impuestas por los Estados Miembros que la componen. Pues bien, como ocurre en muchos otros aspectos de

la realidad económica y social de la UE, dicha realidad evoluciona a un ritmo más rápido que la legislación que la rige, que sigue manteniendo ciertas barreras legales que imposibilitan el óptimo funcionamiento del libre mercado y sus libertades fundamentales.

Por ello, a fin de remover ciertos obstáculos al ejercicio de la libre circulación de capitales en el espacio comunitario que aún provoca el régimen fiscal especial actual, la presente Norma Foral, siguiendo la línea jurisprudencial establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los asuntos C-386/04, Centro di Musicología Walter Stauffer y C-318/07 Persche, amplía el ámbito de aplicación de este régimen fiscal a las entidades sin ánimo de lucro no residentes y, además, abre la puerta a que sean beneficiarias del mecenazgo fiscalmente incentivado por parte de los y las contribuyentes personas físicas y jurídicas que aplican la normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia, siempre que cumplan los mismos requisitos exigidos a las entidades sin ánimo de lucro residentes y que se justifique por parte de dichos contribuyentes la realidad y efectividad de los donativos y aportaciones de que estas entidades sin ánimo de lucro no residentes sean beneficiarias.

Junto con la mencionada alineación de este régimen fiscal con el ordenamiento jurídico comunitario, el otro gran objetivo que persigue la presente Norma Foral es dar un nuevo y significativo impulso al régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro, así como al mecenazgo de las personas físicas y jurídicas que a través de su colaboración coadyuvan a su financiación, en reconocimiento al papel primordial e insustituible que todos ellos desempeñan en nuestra sociedad.

La presente Norma Foral consta de 50 artículos, los cuales se encuentran estructurados en cuatro títulos, tres disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

El Título I dedica sus dos únicos artículos a la regulación de su objeto y al ámbito de aplicación.

Por su parte, el Título II establece y desarrolla el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos y el Título III se dedica a los incentivos fiscales, en sus diferentes formas y configuración, aplicables al mecenazgo. Por último, en el Título IV se establece la aplicación del régimen fiscal especial a una serie de entidades que careciendo de ánimo de lucro y persiguiendo fines de interés general tienen una forma jurídica diferente a la fundación o a la asociación de utilidad pública; finalmente, en este mismo Título, se determinan los efectos que, para los y las contribuyentes que hayan aplicado los beneficios fiscales del mecenazgo, produce el incumplimiento por parte de las entidades beneficiarias de mecenazgo de los requisitos que el propio régimen fiscal les exige.

El Título II se divide en tres Capítulos. En el primero de ellos, dedicado a las normas generales, se determinan cuáles son las entidades sin fines lucrativos que pueden disfrutar del régimen fiscal especial, incorporando, en cumplimiento del ya mencionado respeto a la libertad de movimiento de capitales exigida por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a entidades con una forma jurídica análoga a la fundación o a la asociación sin ánimo de lucro que, no siendo residentes en territorio español, operen en el mismo a través de un establecimiento permanente o, en otro caso, residan en países miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Asimismo, en el artículo 5 se reformulan e introducen nuevos requisitos a cumplimentar por dichas entidades a fin de que puedan acogerse al régimen especial. Así, entre los nuevos requisitos, destacan los relativos a la exigencia en el artículo 5.7.º de una gestión de estas entidades que sea desinteresada, como refuerzo al requisito recogido en el número 6.º del mismo artículo, o la incorporación en sus números 11.º y 12.º de requisitos relativos al cumplimiento de obligaciones contables o de rendición de cuentas, incorporando a la fiscalidad requisitos que son exigidos a este tipo de entidades por su legislación sustantiva.

En el Capítulo II del Título II, se regulan las especificidades en la tributación de estas entidades por el Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Si bien, en líneas generales, esta regulación resulta continuista en cierta medida con la vigente hasta ahora, con la salvedad de la aplicabilidad de este régimen a contribuyentes no residentes, se introducen medidas notables que responden al necesario equilibrio entre la mejora del régimen de tributación de estas entidades, que les libera de la mayor parte de su carga tributaria en atención a su forma jurídica, a su carácter no lucrativo y al cumplimiento de fines de interés general, y el establecimiento de un mecanismo de control previo por parte de la administración tributaria de los requisitos que el propio régimen les exige, a fin de garantizar la idoneidad de las entidades que tienen acceso a dicho tratamiento fiscal.

En cuanto a las mejoras de su tratamiento fiscal, destacan la elevación de los umbrales dentro de los cuales determinadas actividades de naturaleza auxiliar o complementaria de las explotaciones económicas exentas se van a considerar también exentas, pasando del 25 por 100 al 30 por 100 del volumen de ingresos total de la entidad, así como la elevación del límite de volumen de ingresos de 30.000 a 50.000 euros, para la consideración de actividades de escasa relevancia. Otras medidas dignas de mención son la bajada en un punto del tipo impositivo aplicable a las explotaciones económicas no exentas, que pasa a ser el 9 por 100, en coherencia con la reducción de tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades aplicables al resto de entidades tras la reforma de este impuesto aprobada en 2018, o la posibilidad de deducir el excedente de explotación de las actividades no exentas siempre que sea aplicado a compensar las pérdidas que se les produzcan a estas entidades como consecuencia del cumplimiento de los fines de interés general que persiguen.

Para finalizar, este Capítulo II establece un nuevo mecanismo de control previo a la aplicación del régimen especial de tributación, así como sanciones específicas por incumplimiento de ciertas obligaciones propias de estas entidades, tales

como son, la elaboración y presentación de la memoria económica exigida en el artículo 5.13.º o la presentación de la declaración responsable.

En cuanto a las novedades para la aplicación del régimen, se establece su carácter rogado lo que permitirá a la Administración tributaria garantizar que la aplicación del mismo se efectúa por parte de entidades que cumplen con todos los requisitos que la normativa fiscal exige. Si bien, el procedimiento de solicitud y reconocimiento se remite a desarrollo reglamentario, la Norma Foral establece la documentación que deberá ser presentada por los y las contribuyentes junto con la solicitud de aplicación del régimen especial, que comprenderá la escritura o acta de constitución, los estatutos de la entidad, la memoria explicativa de sus fines, la acreditación de estar inscritas en el registro correspondiente, así como una declaración responsable suscrita por los y las representantes legales de la entidad sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 5 de la misma.

Finalmente, en el Capítulo III de este Título II se recogen las exenciones en relación con los tributos locales, sin que se incorporen novedades destacables frente a la normativa anterior.

El Título III está dedicado a los incentivos fiscales al mecenazgo y consta de cuatro Capítulos. La regulación del mecenazgo contenida en el mismo se inspira de nuevo en el modelo previo de incentivación, a la vez que incorpora notables cambios derivados del impulso y reconocimiento que se pretende dar a este compromiso del sector privado, así como de la experiencia acumulada por la Administración tributaria de Bizkaia durante la aplicación del régimen anterior.

En el primero de ellos se determinan cuáles son las entidades que tienen la consideración de beneficiarias del mecenazgo a efectos de esta Norma Foral, ampliándose dicha categoría a las entidades sin ánimo de lucro residentes en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo, en respuesta a la ya comentada necesidad de adaptar nuestra normativa al ordenamiento comunitario. Este nuevo mecenazgo transfronterizo

lleva aparejado una obligación formal a efectos de la acreditación del cumplimiento de los requisitos necesarios para aplicar beneficios fiscales al mecenazgo que deberá ser cumplimentada por quienes, sometidos a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, realicen donaciones y aportaciones a favor de la citadas entidades no residentes.

El Capítulo II del Título III desarrolla el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones. En él, además de introducirse algunos cambios de carácter meramente técnico, se incluyen modificaciones en la regulación de los beneficios fiscales aplicables por quienes realicen donaciones y aportaciones a favor de entidades calificadas como beneficiarias del mecenazgo, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Estas modificaciones vienen fundamentadas por los principios de reforzamiento de la incentivación al mecenazgo, equiparación de los incentivos de que disfrutaban las personas físicas y jurídicas, simplificación en la aplicación de los incentivos fiscales y justificación de la realidad de los mismos.

En este sentido, se establece una deducción del 30 por 100 en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, eliminándose en este impuesto la anterior consideración como gastos deducibles de los importes de los donativos y aportaciones. Además se equiparan, en un 35 por 100, los porcentajes que limitan la aplicación de la deducción, bien tomando como referencia la base imponible o bien la cuota, según del impuesto de que se trate, y se posibilita el aprovechamiento de los excesos sobre dicho límite en las autoliquidaciones de los cinco periodos impositivos posteriores para los y las contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; posibilidad que ya existía y se mantiene para las personas jurídicas durante un plazo de treinta años.

Respecto de los beneficios aplicables por los y las contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de



No Residentes, aquellos que operen a través de un establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Al final de este Capítulo II, se recogen las obligaciones de justificación de la efectividad de los donativos y donaciones, que recaen en la entidad beneficiaria en el caso de que sea residente, añadiéndose a esta obligación, en el supuesto de entidades beneficiarias no residentes, la de justificar el cumplimiento de los requisitos necesarios por parte de la entidad beneficiaria para aplicar los beneficios fiscales al mecenazgo; obligaciones de justificación que en este segundo caso recaen en quienes realicen la aportación y disfruten de los beneficios fiscales.

En el Capítulo III del Título III se desarrolla el régimen fiscal aplicable a otras formas de mecenazgo, cuya contenido no presenta cambios de gran calado con respecto a lo dispuesto en la normativa anterior.

Por último, el capítulo final del Título III se divide en dos secciones. La primera está dedicada al régimen de mecenazgo de las actividades calificadas como prioritarias. Las novedades que se pueden destacar en este ámbito son fundamentalmente dos: el reforzamiento de los principios de seguridad jurídica y de transparencia y una nueva configuración de los incentivos fiscales, tomando como referencia el régimen general, aunque con una mejora sustancial en la intensidad del beneficio fiscal.

A estos efectos, la presente Norma Foral mantiene el establecimiento de los beneficios fiscales para este tipo de actividades que se regulaban en la Norma Foral anterior e incorpora una materia que, hasta ahora, se encontraba regulada anualmente por disposiciones de rango reglamentario.

Así, en primer lugar se concretan los diez ámbitos de actuación prioritarios en el Territorio Histórico de Bizkaia a efectos de mecenazgo, para pasar después a establecer, dentro de cada uno de ellos, cuáles son las actividades que tienen esta

consideración con carácter permanente, así como los requisitos que deberán cumplir otras actividades que, mediante el procedimiento que reglamentariamente se determine, soliciten dicha calificación. Esta regulación se ve complementada por lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda, que recoge determinadas actividades a las que se confiere la calificación de actividades prioritarias con carácter temporal.

En cuanto a los beneficios fiscales al mecenazgo vinculados a las actividades prioritarias, estos se configuran de manera similar a los establecidos para el régimen general de mecenazgo con un plus de incentivación, incrementando la deducción al 45 por 100 de la cuota del impuesto correspondiente a la persona física o jurídica aportante.

La sección segunda del Capítulo IV contiene un único artículo dedicado a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, cuyo contenido no difiere sustancialmente del vigente con anterioridad.

Finalmente y en relación a las actividades prioritarias y a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, la experiencia derivada de la aplicación, a lo largo de estos años, de la cláusula de reciprocidad contenida en el artículo 30 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo, aconseja su derogación por no haber dado una respuesta idónea a la finalidad pretendida con su establecimiento. En consecuencia, los beneficios fiscales establecidos en el artículo 42 de la Norma Foral resultan de exclusiva aplicación en relación con las actividades declaradas prioritarias por el Territorio Histórico de Bizkaia y siempre que se trate de personas físicas y jurídicas sometidas a la normativa tributaria del mismo. No obstante, se establece un régimen transitorio para los compromisos de aportaciones futuras suscritos con anterioridad a la fecha de efectos de esta Norma Foral.

La incorporación del nuevo Título IV responde a una mejora en la técnica de la elaboración

normativa del régimen fiscal especial, ya que su contenido se encontraba regulado en la Norma Foral anterior, aunque con una sistemática diferente. Así, en su Capítulo I, tienen cabida preceptos que quedaban anteriormente recogidos a lo largo de un número considerable de disposiciones adicionales. Por su parte, el Capítulo II regula las consecuencias para quienes disfrutaban de los incentivos fiscales al mecenazgo derivadas del incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 5 de la Norma Foral por parte de la entidad beneficiaria.

Para concluir, cabe indicar que la Disposición Transitoria primera establece determinadas obligaciones de información que, para la aplicación del nuevo régimen fiscal, deben cumplimentar las entidades que, en el momento de la entrada en vigor de la presente Norma Foral, estuvieran aplicando el régimen fiscal especial establecido en el Título II 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.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2018, de 18 de diciembre por el que se establecen reglas especiales para la determinación de la base imponible y del importe de los pagos fraccionados del Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica durante los ejercicios 2018 y 2019. (BOB nº 2 de 03-01-2019 (IVPEE))**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 23 quáter que el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, es un impuesto concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Este Impuesto, creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, fue incorporado al sistema tributario de Bizkaia mediante la Norma Foral 6/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Recientemente se ha aprobado el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, mediante el que se regulan varias medidas encaminadas a contrarrestar la subida del precio de la electricidad, por un lado, y a impulsar la transición energética, por el otro. Entre las medidas adoptadas cabe mencionar la ampliación del bono social eléctrico y la creación del bono social para calefacción, el derecho a autoconsumir energía eléctrica sin peajes ni cargos, quedando derogado el cargo que se imponía al autoconsumidor por la energía generada y consumida en su propia instalación, el impulso del vehículo eléctrico y la reducción de la fiscalidad a fin de moderar la evolución de los precios en el mercado mayorista de electricidad.

En relación con las medidas fiscales y, en concreto, con el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica objeto de esta disposición, se exonera de este impuesto a la electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico durante seis meses, coincidentes con los meses de mayor demanda y mayores precios en los mercados mayoristas de electricidad.

A este fin se modifican las reglas de determinación de la base imponible así como de los pagos fraccionados regulados en la normativa del tributo para los ejercicios 2018 y 2019.

Por la necesidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en el mencionado artículo 23 quáter del Concierto Económico, se hace necesario mediante el presente Decreto Foral Normativo introducir en nuestro ordenamiento tributario las modificaciones aludidas, actualizando de esta forma su régimen jurídico.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2019, de 19 de febrero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y por el que se completa el régimen fiscal de la fase final de la UEFA Euro 2020. (BOB nº 37 de 21-02-2019 (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.

Recientemente, el Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía, en relación con el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos que sean personas físicas, modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de aplicar el tipo reducido a dichos servicios a los productores y organizadores de obras y espectáculos culturales, recuperando la aplicación del tipo reducido del Impuesto a estos servicios esenciales de la industria cultural, que habían pasado a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento en el año 2012.

Asimismo, el Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, en materia tributaria y catastral, prorroga, en su artículo 4, para el período impositivo 2019 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.

Por otra parte, el artículo 21.Uno del Concierto Económico establece que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, en relación con los y las contribuyentes que obtienen sus rentas sin mediación de establecimiento permanente.

La disposición adicional primera y la disposición final segunda de la Norma Foral 7/2018, de 12 de diciembre, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, han establecido el marco para que la Diputación Foral de Bizkaia realice las adaptaciones necesarias en los impuestos sobre los que las instituciones competentes del Territorio Histórico

de Bizkaia disponen de autonomía normativa, conforme a lo previsto en el Concierto Económico, a los efectos de formalizar los compromisos adquiridos por el Reino de España de cara a que Bilbao sea una de las sedes de la fase final de la «UEFA Euro 2020».

Ahora bien, la regulación fiscal que se debe acometer para dar cumplimiento a esos compromisos abarca también impuestos sobre los que las instituciones forales deben mantener en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las que estén vigentes en el Estado, como el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes que operen sin mediación de establecimiento permanente.

Respecto de estos impuestos, la disposición adicional primera del mencionado Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, ha establecido las normas que deben aplicarse en relación con la fase final de la «UEFA Euro 2020», completando con ello la regulación foral que se establezca al amparo de los preceptos mencionados de la Norma Foral 7/2018, de 12 de diciembre, anteriormente citada.

Adicionalmente, en la disposición adicional segunda se introduce una corrección técnica en el artículo 10 de la Norma Foral 7/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre actividades de juego, cuya regulación se había adaptado, mediante el Decreto Foral Normativo 3/2018, de 9 de octubre, de manera incompleta a las modificaciones introducidas por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018.

Finalmente la disposición adicional tercera establece con carácter urgente la neutralidad fiscal de las reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva realizadas como consecuencia de las nuevas exigencias en materia de incentivos establecidas en la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE, e incorporadas al

ordenamiento por el Real Decreto-Ley 14/2018, de 28 de septiembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Con esta medida se pretende que los inversores de instituciones de inversión colectiva soporten de forma inmediata menos costes asociados a sus acciones o participaciones, conforme a una normativa mercantil que ya resulta aplicable, sin que dicha reclasificación tenga incidencia tributaria para los inversores en su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el Impuesto sobre Sociedades o por el impuesto sobre la Renta de no Residentes.

**DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 170/2018, de 18 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo. (BOB nº 250 de 31-12-2018 (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 fiscal.

**DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 171/2018, de 18 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOB nº 2 de 03-01-2019)**

El presente Decreto Foral introduce modificaciones en dos reglamentos tributarios: 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 y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 58/2015, de 21 de abril.

En relación con el Reglamento de obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, al objeto de mejorar la gestión y complementar la información a suministrar en el Libro registro de operaciones económicas se incluye la obligación de consignar el importe de la retención soportada en el ejercicio de la actividad correspondiente y en el caso de error material o de hecho en la presentación de dicho Libro registro, la subsanación se deberá realizar mediante la presentación de una declaración sustitutiva.

En relación con el Reglamento de Sucesiones y Donaciones, algunas modificaciones introducidas en el procedimiento de gestión del impuesto obligan a introducir precisiones de carácter meramente técnico en el mismo.

**DECRETO FORAL 6/2019, de 12 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se modifica el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 91/2018, de 3 de julio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales. (BOB nº 35 de 19-02-2019 (IBI))**

Con fecha 3 de julio se aprobó el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 91/2018, de 3 de julio, por el que se aprueban las normas técnicas de Valoración Catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

A partir de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el día 13 de julio han sido detectadas algunas imprecisiones por lo que se procede a su subsanación.

**DECRETO FORAL 12/2019, de 26 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el Reglamento por el que**

**se regulan las obligaciones de facturación y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº 49 de 11-03-2019)**

El presente Decreto Foral introduce modificaciones en tres reglamentos tributarios: 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, 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 y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril.

En relación con el Reglamento de obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia a continuación se detallan las modificaciones más relevantes.

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 nuevos artículos como el artículo 39 duodécimo o el 39 terdecimo que regulan la opción por la llevanza electrónica de los libros registro del IVA y los plazos para

la remisión electrónica de los registros, respectivamente, en términos similares a los establecidos en el artículo 69 bis del Reglamento del IVA.

Recientemente se ha aprobado el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifican, entre otros, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido el cual introduce una serie de modificaciones en el Reglamento del Impuesto para facilitar la opción voluntaria a la aplicación del nuevo sistema de gestión tributaria a través del SII, regula la información que deben suministrar los sujetos pasivos referente a las operaciones realizadas en el año natural con anterioridad a la fecha en que quedan obligados al SII y que también será necesario informar de los documentos electrónicos de reembolso que, a partir del 1 de enero de 2019, pasan a ser obligatorios para la devolución del Impuesto a la exportación en el régimen de viajeros.

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 en relación con dicho impuesto a estos ajustes técnicos mencionados.

Adicionalmente, se hace necesario regular las nuevas opciones que tienen determinados sujetos pasivos para que sus servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, efectuados a consumidores finales, tributen siempre en el Estado miembro de consumo aunque el prestador de estos servicios no haya superado los 10.000 euros anuales en el ámbito comunitario durante el año natural, de acuerdo con las nuevas reglas de tributación establecidas en el IVA para dichos servicios, cuando el destinatario no sea un empresario, empresaria o profesional actuando como tal.

De esta forma, con efectos desde el 1 de enero de 2019, para reducir las cargas administrativas y tributarias que supone para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que

prestan estos servicios de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros tributar por estas prestaciones en el Estado miembro donde esté establecido el consumidor destinatario del servicio (Estado miembro de consumo), se establece un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que de no ser rebasado implicará que estas prestaciones de servicios sigan estando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en su Estado miembro de establecimiento. No obstante, también será posible que el propio empresario, empresaria o profesional, si así lo decide, pueda optar por tributar en el Estado miembro de consumo, aunque no haya superado dicho umbral.

Finalmente, y al objeto de evitar problemas de gestión derivados de la duplicidad en la aportación de la información a la Administración tributaria sobre operaciones de transmisión de derechos de suscripción, se introduce una modificación en el artículo 53 del Reglamento para centralizar todo el suministro informativo sobre operaciones con derechos de suscripción en la entidad depositaria, de forma que sólo en ausencia de depositario en España, surgirá la obligación de informar para el intermediario financiero o fedatario público que intervenga en la operación.

En referencia al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, consecuencia de la transposición de la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, se modifican las reglas referentes a la normativa aplicable en materia de facturación que desde 1 de enero de 2019 será la normativa del Estado miembro de identificación para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

Por otra parte, se actualiza la relación de las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido para las que será obligatoria la expedición de factura y se exceptiona, como ya venía sucediendo para entidades aseguradoras y de crédito, a otras entidades financieras de la obligación de expedir facturas por las operaciones

de seguros y financieras exentas del Impuesto que realicen. Por otra parte, la Dirección General de Hacienda podrá eximir de dicha obligación a otros empresarios, empresarias o profesionales distintos de los señalados expresamente en este Reglamento, previa solicitud de la persona interesada cuando existan razones que lo justifiquen.

Con independencia de lo anterior, se amplía a los servicios de viajes sujetos al régimen especial de las agencias de viajes el procedimiento especial de facturación previsto en la disposición adicional tercera de este Reglamento, aplicable a las agencias de viajes que intervengan en nombre y por cuenta de otros empresarios, empresarias o profesionales en la comercialización de dichos servicios.

Por lo que se refiere al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se introducen modificaciones en relación con las retenciones aplicables a determinados rendimientos de capital mobiliario y en relación con el procedimiento de acreditación de la opción por el régimen especial de trabajadores y trabajadoras desplazadas.

Recientemente, mediante Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía, se han introducido en el ordenamiento tributario de territorio común determinadas medidas entre las que se encuentra la reducción del tipo de retención e ingreso a cuenta aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los rendimientos del capital mobiliario derivados de la propiedad intelectual. Dicha modificación se introduce con efectos desde 1 de enero de 2019.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en su artículo 9 establece que en la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de capital mobiliario y en concreto, por los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cuando el sujeto pasivo no sea el autor, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Dicha materia viene regulada en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril, en cuyo artículo 89 se establece el importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario, por lo que se modifica el apartado 1 del citado artículo 89 para incluir la salvedad al tipo de retención e ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del capital mobiliario derivados de la propiedad intelectual, en el sentido de reducir del 19 al 15 por 100 el tipo de retención e ingreso a cuenta aplicable a dichos rendimientos.

**DECRETO FORAL 55/2019, de 21 de mayo, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (BOB nº 98 de 24-05-2019)**

Tras la entrada en vigor el 1 de enero de 2019 de la nueva Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo, que ha venido a reemplazar a la anterior normativa en la materia cuya vigencia se prolongó durante quince años, procede acometer la aprobación de su reglamento de desarrollo. Así, en este reglamento, cuya estructura se compone de 18 artículos contenidos en cinco capítulos, una disposición adicional y una disposición transitoria, se desarrollan varios aspectos de la nueva regulación contenida en la citada Norma Foral.

Primeramente, en el Capítulo I se desarrollan algunos preceptos relacionados con el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos. Una de las novedades más destacables en este capítulo es el reconocimiento normativo de la posibilidad de que las entidades que efectúen la consecución de fines de interés general de forma indirecta apliquen el régimen fiscal especial con una serie de limitaciones, a fin de impedir interpretaciones administrativas de carácter restrictivo de difícil acomodo con la regulación tanto sustantiva como fiscal de esta materia. Además, se introducen datos adicionales a incluir en la memoria económica, y, a fin de aligerar la

carga que para las entidades de muy reducida dimensión supone la elaboración de una memoria económica que va a resultar de escasa utilidad para la Administración tributaria, se establece una exención a la obligación de elaborar la citada memoria que será de aplicación en el supuesto de entidades cuyo volumen de ingresos no supere los 10.000 euros. Finalmente, cabe subrayar la inclusión en este capítulo de una serie de supuestos que, entre otros, tendrán la consideración de actividades económicas exentas, cuya incorporación responde a un ánimo de incrementar la seguridad jurídica en lo que al cumplimiento de fines de interés general por parte de las entidades a las que les es de aplicación el régimen fiscal especial se refiere.

En el Capítulo II, que se compone de un único artículo, se concreta el significado del término «compensación simbólica o reputacional», que fue incluido como novedad en la Norma Foral de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo atendiendo a la realidad del mundo de mecenazgo, estableciéndose supuestos específicos en los que se entiende que a la compensación recibida por quien realiza una aportación a una entidad sin fines lucrativos puede atribuírsele tal carácter, de tal manera que no se pueda interpretar su ajenidad al concepto de las aportaciones que carecen de ánimo de lucro.

En el siguiente capítulo se recoge el procedimiento para la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, que como ya queda establecido en la Norma Foral, pasa de depender de una simple comunicación a la Administración tributaria a tramitarse por medio de una solicitud que deberá acompañarse de la aportación de diversos datos y documentos cuyo fin es acreditar que la entidad solicitante cumple los requisitos exigidos para que le sea de aplicación el régimen fiscal especial, lo cual constituye a su vez una mayor garantía en la aplicación del régimen fiscal de mecenazgo también para las personas aportantes.

El Capítulo IV está dedicado a las obligaciones de información y a la justificación de la efectivi-

dad de los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios. Entre sus novedades cabe destacar que la presentación del modelo informativo por parte de la entidad beneficiaria del mecenazgo deja de estar condicionada a la solicitud de certificación por parte de la persona aportante, así como el establecimiento del procedimiento previsto en el artículo 26.3 de la Norma Foral de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, para obtener la autorización que permita la no inclusión de ciertos datos en el modelo informativo en supuestos excepcionales. Asimismo, se efectúa la concreción de la justificación de la obligación de presentar la documentación justificativa por parte de la persona que realice aportaciones a determinadas entidades no residentes, incluyendo junto a la misma la exoneración del cumplimiento de dicha obligación en el supuesto de que la propia entidad sin fines lucrativos tenga la obligación de presentar el modelo informativo.

El último capítulo dedica su sección primera a desarrollar el procedimiento para la deducibilidad de los gastos realizados en actividades de interés general. En su sección segunda, se establece el procedimiento a seguir para que determinadas actividades obtengan la calificación de prioritarias, que quedaba regulado hasta ahora en diferentes disposiciones de rango reglamentario aprobadas con carácter anual, así como el procedimiento aplicable para que determinadas prestaciones de servicios gratuitas que sirvan directamente para la promoción de actividades prioritarias generen derecho a la aplicación de incentivos por mecenazgo. Por último, la sección tercera del Capítulo V se dedica a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Finalmente, el presente reglamento se cierra con una disposición adicional heredada de la regulación reglamentaria que le precede dedicada a regular las particularidades que afectan a las iglesias y confesiones religiosas, y con una disposición transitoria en la que se establecen los requisitos a cumplir por aquellas entidades que se encontraran aplicando el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos recogido en

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, y deseen que les sea de aplicación el nuevo régimen fiscal especial aprobado con efectos a partir del 1 de enero de 2019.

**ORDEN FORAL 2096/2018, de 14 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica 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 247 de 26-12-2018)**

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, regula la presentación de dicho modelo.

Por otra parte, la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, introdujo novedades en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Entre otras medidas, modificó el régimen de tributación de los rendimientos del capital mobiliario y de las ganancias patrimoniales, derivadas de la reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión, cuando se trate de valores no admitidos a cotización oficial.

Como consecuencia de lo anterior, se estableció una nueva obligación de suministro de información para las entidades que lleven a cabo estas operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión, cuyo contenido se desarrolla en el apartado 12 del artículo 117 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril.

Con el fin de adaptar dicho modelo a la obligación de información citada se modifica, mediante la presente Orden Foral, el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios para año-



dir un nuevo campo, denominado «Naturaleza declarante».

Asimismo, se modifica la letra k) del apartado Uno del artículo 4 de la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2282/2016, de 23 de diciembre, relativa a la obligación de presentar el modelo 198, precisando que en las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión correspondientes a valores no admitidos a negociación a que se refiere la letra i) del artículo 82, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril, cuando intervenga alguno de los sujetos obligados a presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 53 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 205/2008 de 22 de diciembre, los mismos deben informar de los datos identificativos de la entidad que ha llevado a cabo la operación y la fecha en la que se ha efectuado la operación, teniendo en cuenta que esta información será independiente de la que debe presentar la propia entidad que realiza la operación.

**ORDEN FORAL 2097/2018, de 14 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la 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 247 de 26-12-2018 (IRPF))**

La Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas 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.

Consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo número 1462/2018 y a fin de facilitar la cumplimentación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se precisa la introducción

de una nueva subclave en la clave «L» del modelo 190, para identificar con claridad las prestaciones públicas por maternidad y paternidad exentas.

**ORDEN FORAL 2098/2018, de 14 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1592 /2018, de 1 de octubre, por la que se aprueba el modelo 782 de declaración informativa anual de los depósitos para la adquisición de participaciones en fondos europeos para el impulso a la innovación. (BOB nº 247 de 26-12-2018)**

Mediante la Orden Foral 1592 /2018, de 1 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, se aprobó el modelo 782 de Declaración informativa anual de los depósitos para la adquisición de participaciones en Fondos europeos para el impulso a la innovación.

Detectados errores de carácter técnico en el contenido de los diseños físicos y lógicos a los que deberán ajustarse los archivos que se generen para la presentación telemática del modelo y en concreto en el campo «Porcentaje de titularidad del depósito» del registro de tipo 2, registro de declarado, se procede a su subsanación.

**ORDEN FORAL 2050/2018, de 11 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 2019. (BOB nº 249 de 28-12-2018 (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 2019 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 3/2019, de 2 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la 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 n.º 4 de 07-01-2019 (IRPF))**

La Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas 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.

Recientemente, se ha aprobado la Orden Foral 2097/2018, de 14 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, al objeto de introducir nuevas subclaves dentro de la clave «L» del modelo 190.

Habiéndose detectado un error de duplicidad en la nueva subclave 28 se procede a su subsanación.

**ORDEN FORAL 2131/2018, de 21 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido y su tramitación por medios electrónicos. (BOB n.º 4 de 07-01-2019 (IVA))**

El modelo 309, utilizado para la presentación de la autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, fue aprobado por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2312/2012, de 20 de agosto.

Posteriormente, se modificó la citada Orden Foral mediante Orden Foral 2441/2014, de 15 de diciembre, para ampliar los supuestos en los que se prevé la obligación de presentar la autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, y por motivos de carácter técnico, se precisa una nueva actualización del citado modelo. Los antecedentes señalados anteriormente hacen que se considere necesaria la aprobación de un nuevo modelo 309, de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2070/2018, de 13 de diciembre, por la que se autoriza el pago de las deudas con tarjeta de crédito o débito a través de la Pasarela de Pagos. (BOB n.º 13 de 18 de Enero de 2019)**

La evolución de las tecnologías de la información de los últimos años ha permitido establecer nuevas vías de relación entre las Administraciones públicas y la ciudadanía. Internet representa uno de las mayores revoluciones ya que permite ampliar sustancialmente las posibilidades de acceso y comunicación a través de nuevos medios en la prestación de servicios.

El uso de las tarjetas de crédito o débito es una realidad en nuestra sociedad que exige la actualización de los medios de pago de los que disponen las Administraciones públicas. La Diputación Foral de Bizkaia no es ajena a esta evolución tecnológica y por ello se pretende habilitar un instrumento informático que facilite el pago a través de Internet, mediante la herramienta denominada «mi pago online».

La Pasarela de Pagos presenta funcionalidades que merecen ser destacadas en tanto aseguran el pago realizado a través de ella: minoran sustancialmente los riesgos derivados de un pago que se realiza a través de Internet, al procurar conexiones seguras con los servidores web de las entidades de crédito para realizar el pago; dota al proceso de especiales garantías al transmitir a las entidades de crédito los datos identificativos

de la deuda con garantías de confidencialidad, autenticidad e integridad; garantiza la necesaria privacidad en la realización del pago al impedir que los datos bancarios viajen por la red y posibilita la cancelación inmediata de la deuda en las bases de datos, en tanto exige su introducción directamente en el entorno de la entidad de crédito.

El Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, establece, en el artículo 11, los medios de pago en efectivo dispuestos para el pago de las deudas en efectivo en el ámbito de la Diputación Foral de Bizkaia. A tales efectos, señala que además serán admisibles cualesquiera otros que sean autorizados mediante Orden del diputado foral de Hacienda y Finanzas. Siendo de interés para esta Diputación Foral de Bizkaia la autorización del pago de deudas en efectivo mediante tarjeta de crédito o débito a través de la Pasarela de Pagos denominada "mi pago online".

- Corrección de errores de la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2070/2018, de 13 de diciembre, por la que se autoriza el pago de las deudas con tarjeta de crédito o débito a través de la pasarela de pagos. (BOB n.º 65 de 3 de Abril de 2019, pág. 9)

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 71/2019, de 11 de enero, de modificación de la Orden Foral 2050/2018, de 11 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 2019. (BOB n.º 14 de 21 -01-2019 (IVA))**

El 28 de diciembre de 2018 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la Orden Foral 2050/2018, de 11 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 2019.

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 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas tributarias en materia tributaria y catastral, se prorrogan para el periodo impositivo 2019 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, 2017 y 2018 (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 2050 /2018, de 11 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 2139/2018, de 28 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 n.º 15 de 22-01-2019 (ITPyA-JD, IS, IEDMT))**

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 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, para 2018.

En la elaboración de la tablas de modelos y precios, y de porcentajes de depreciación se mantiene la estructura de años anteriores, y se elimina el nivel de emisiones de CO<sub>2</sub>, que se venía incorporando en los vehículos comercializados desde enero de 2008, debido a la entrada en vigor el 1 de septiembre de 2018 en toda la Unión Europea del Reglamento (UE) 2017/1151 de la Comisión, de 1 de junio de 2017, que complementa el Reglamento (CE) número 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos, modifica la Directiva 2007/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y los Reglamentos (CE)

número 692/2008 y (UE) número 1230/2012 de la Comisión y deroga el Reglamento (CE) número 692/2008 de la Comisión, que obliga a la aplicación del nuevo protocolo de ensayos denominado Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure (más conocido por sus siglas WLTP), para la medición del nivel de emisiones de CO<sub>2</sub>, expresada en gramos por kilómetro (g/km). Esto constituye una delimitación precisa de cada vehículo, multiplicando notablemente el valor de emisiones que pueden darse para un mismo modelo. Ante la imposibilidad de gestionar los volúmenes de emisiones para cada modelo concreto, y en evitación de inducción a errores se considera más prudente eliminar dicho dato de las tablas de marcas y modelos.

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 2019 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

- Corrección de errores de la Orden Foral 2139/2018, de 28 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 n.º 61 de 28 de Marzo de 2019, pág. 38)

**ORDEN FORAL 144/2019, de 17 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 n.º 19 de 28-01-2019)**

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 citada Orden Foral 632/2017 establece en sus anexos I y II las relaciones de países o jurisdicciones de los residentes fiscales sobre los que deben presentar las instituciones financieras dicho modelo 289 y de países o jurisdicciones que tienen la consideración de «Jurisdicción participante» a que se refiere el apartado D.4 de la sección VIII del anexo del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, respectivamente.

La Orden Foral 141/2018 de 25 de enero, por la que se modifica la precitada Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, modificó el contenido de los citados anexos I y II adecuando los listados incluidos en dichos anexos a la relación de países con los que se iba a intercambiar tal información a partir del ejercicio 2018. La presente Orden Foral tiene como objeto modificar de nuevo la Orden Foral 632/2017 para volver a 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 países con los que se intercambiará a partir del ejercicio 2019.

**ORDEN FORAL 293/2019, de 11 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se crea la Unidad de Impuestos Especiales y se dictan normas para su organización y funcionamiento. (BOB n.º 36 de 20-02-2019)**

La Hacienda Foral de Bizkaia tiene entre sus funciones la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos establecidos en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en sus disposiciones reglamentarias de desarrollo. El ejercicio de los mismos se basa en criterios de especialización de los distintos órganos con competencias de aplicación de los tributos con

la intención de conseguir la mayor eficacia y eficiencia en el empleo de los recursos públicos.

Además, la Diputación Foral de Bizkaia está comprometida claramente con el establecimiento de un clima de seguridad jurídica y de certeza de nuestro Derecho tributario que dé las suficientes garantías de estabilidad, confianza y previsibilidad de las consecuencias tributarias de su actuación para todos los operadores económicos, siendo conscientes de que, en la gran mayoría de las ocasiones, es mucho más importante la seguridad jurídica y la tranquilidad de conocer con antelación las consecuencias de las actuaciones de los y las contribuyentes que el propio régimen sustantivo aplicable a las mismas.

No debe olvidarse, por otra parte, que la lucha contra el fraude fiscal es la otra clave de bóveda que preside la actuación de los órganos con competencias de aplicación de los tributos dependientes de la Dirección General de Hacienda de este Departamento de Hacienda y Finanzas, para lo que se ha trabajado intensamente en los últimos años en conseguir una adecuada organización de las diferentes Subdirecciones que dependen de la Dirección General de Hacienda y de sus modos y procedimientos de trabajo.

Desde esta perspectiva, y siguiendo las conclusiones que se han alcanzado en el seno de la Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, creada por medio de la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, se lleva un tiempo trabajando intensamente en la segmentación de los diferentes contribuyentes para poder ser lo más eficaces y eficientes posibles tanto en las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal como en la adecuada atención, interlocución y conocimiento de la situación tributaria de los diferentes grupos de contribuyentes.

De las reflexiones de la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia también ha surgido la necesidad de arbitrar unidades funcionales que se encarguen de la realización de tareas especializadas que requieran de unos conocimientos y de una formación específicos, lo que unido a la dimensión de la

Diputación Foral de Bizkaia, aconseja que se establezcan unidades funcionales integradas por personal funcionario al que se haya dado la formación necesaria que puedan ofrecer un servicio de alta calidad a todas las unidades del Departamento que lo requieran.

En este sentido, podemos destacar diversas experiencias anteriores dentro de la Hacienda Foral de Bizkaia de implementación de unidades altamente especializadas, que han supuesto un auténtico éxito en el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos lo constituyen:

- La Unidad de Auditoría Informática de la Subdirección de Inspección, creada por medio de la Orden Foral 2935/2007, de 26 de noviembre.
- La Unidad de Atención Especializada a Grandes Contribuyentes, creada por medio de la Orden Foral 3160/2012, de 19 de diciembre.
- La Unidad de Control Tributario de Grandes Contribuyentes, creada por medio de la Orden Foral 923/2015, de 30 de abril.
- El Grupo Operativo de Investigación Concursal, creado por medio de la Orden Foral 932/2016, de 4 de mayo.
- Y la Unidad de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, creada por medio de la Orden Foral 1146/2017, de 19 de junio.

En este sentido, la 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, recoge, entre las medidas que considera que deben implementarse en las actuaciones preventivas, la que hace referencia a la creación de un grupo de trabajo que tenga la función de asegurar la correcta tributación de los obligados tributarios involucrados en la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito

territorial interno, de los bienes objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación, con el objeto de comprobar de forma integral, en todos los impuestos directos e indirectos afectados y en todos los operadores económicos involucrados, la correcta tributación de estas operaciones.

Los Impuestos Especiales de Fabricación constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, sobre los que también se aplica además el Impuesto sobre el Valor Añadido, en su condición de impuesto general sobre el volumen de negocios, de conformidad en ambos casos con las Directivas de la Unión Europea.

El control de ambas figuras impositivas debe realizarse de una manera coordinada y conjunta a los efectos de garantizar la correcta tributación en el ámbito de toda la imposición indirecta y, de igual forma, en la imposición directa correspondiente a las operaciones realizadas en nuestro territorio por esos operadores económicos. En este sentido, merece mención especial el control de la correcta aplicación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico en cada una de las figuras impositivas.

Desde un punto de vista orgánico, la disposición final primera del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 197/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, habilita al diputado foral de Hacienda y Finanzas a desarrollar todos los extremos que sea precisos para la correcta ejecución y aplicación del citado Decreto Foral, así como diversas disposiciones adicionales del Reglamento mencionado habilitan igualmente al diputado foral de Hacienda y Finanzas para establecer grupos funcionales para el mejor desempeño de las competencias correspondientes a los órganos dependientes del Departamento.

Por ello, a través de la presente Orden Foral se crea la Unidad de Impuestos Especiales, como

unidad funcional dependiente de la Subdirección de Inspección, formada con personal destinado en las Subdirecciones de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente y de Inspección y que se dedique, con carácter integral y especializado, a la tramitación de los procedimientos tributarios relativos a los obligados tributarios involucrados en la fabricación y comercialización de los bienes objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación. Asimismo, se establece el objeto de la misma y se dictan las normas básicas de organización y funcionamiento que han de regir su actuación, sin perjuicio de habilitar a la Dirección General de Hacienda para que dicte las disposiciones precisas de desarrollo de la presente Orden Foral que posibiliten una actuación adecuada y eficaz de la nueva Unidad en el cumplimiento de sus funciones.

**ORDEN FORAL 353/2019, de 20 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 179, Declaración Informativa de la cesión de viviendas para uso turístico» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOB n.º 73 de 01-03- 2019)**

El Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 143/2018, de 13 de noviembre, por el que se modifica 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, introduce un nuevo artículo 65 sexties (en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia), estableciendo la obligación de presentar una nueva declaración de carácter informativo sobre la cesión de viviendas para uso turístico.

La nueva obligación de información se establece con fines de prevención del fraude fiscal para las personas o entidades, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas», que intermedien en el arrendamiento o cesión de viviendas para uso turístico.

A estos efectos se entenderán por viviendas para uso turístico las viviendas a las que se re-

fiera el apartado 1 del artículo 53 de la Ley del Parlamento Vasco 13/2016, de 28 de julio, de Turismo, y los alojamientos en habitaciones de viviendas particulares para uso turístico previstas en el apartado 1 del artículo 54 de la misma Ley 13/2016.

Quedan excluidas de este concepto el arrendamiento de vivienda y el subarriendo parcial de vivienda tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, así como el derecho de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles.

La presente orden foral tiene por objeto aprobar el correspondiente modelo de declaración, así como la forma, plazo y lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de esta nueva obligación de información, en base a la habilitación que establece el apartado 5 del artículo 65 sexties referido.

Así, se aprueba el modelo 179 «Declaración informativa de la cesión de viviendas para uso turístico», junto con los correspondientes campos de registro y especificaciones funcionales a través de los cuales se normaliza la información a suministrar. La información a suministrar en el modelo 179 comprende:

- a) Identificación del o de la titular o titulares de la vivienda, del o de la titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (si es distinto del o de la titular de la vivienda) y de las personas o entidades cesionarias.
- b) Identificación del inmueble (dirección completa) con especificación de la referencia catastral o número fijo, en el caso de que la tuvieran asignada.
- c) Número de días de disfrute de la vivienda para uso turístico.
- d) Importe percibido, en su caso, por el titular cedente de la vivienda para uso turístico.
- e) Número de contrato en virtud del cual el

declarante intermedia en la cesión de la vivienda para uso turístico.

- f) Fecha de inicio de la cesión.
- g) Fecha de intermediación en la operación.
- h) Identificación del medio de pago utilizado (transferencia, tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago).

La información contenida en las letras e), g) y h) anteriores tiene carácter opcional, al objeto de transparentar la operación relativa a la cesión del inmueble, lo que evita potenciales requerimientos de información por parte de la Administración tributaria dirigidos al conocimiento de dichos elementos relativos a la cesión de estos inmuebles.

Por su parte, el modelo 179 tiene una periodicidad trimestral, debiendo presentarse durante el mes natural siguiente a la finalización de cada trimestre natural.

No obstante, y con el objetivo de facilitar el plazo de adaptación de los sistemas de información al contenido de la nueva obligación, la disposición transitoria única de la presente Orden Foral prevé que, exclusivamente para el ejercicio 2018, la declaración informativa tenga carácter anual, y que su plazo de presentación sea el comprendido entre el 1 y el 30 de abril de 2019. A partir de 2019, la periodicidad de la declaración será trimestral en los términos mencionados anteriormente.

**ORDEN FORAL 429/2019, de 28 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (personas físicas) (BOB n.º 49 de 11-03-2019)**

Mediante la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, se aprobaron el modelo 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras, y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias, y profesionales (personas físicas).

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, ha modificado las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

De esta forma, con efectos desde el 1 de enero de 2019, para reducir las cargas administrativas y tributarias que supone para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan estos servicios de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros tributar por estas prestaciones en el Estado miembro donde esté establecido el consumidor destinatario del servicio, se establece un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que de no ser rebasado implicará que estas prestaciones de servicios sigan estando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en su Estado miembro de establecimiento. No obstante, los sujetos pasivos que lo deseen podrán optar por tributar en destino aun cuando no se haya superado el umbral de 10.000 euros.

En relación con esta materia, el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 12/2019, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regula las nuevas opciones que tienen determinados sujetos pasivos para que sus servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, efectuados a consumidores finales, tributen siempre en el Estado miembro



de consumo aunque el prestador de estos servicios no haya superado los 10.000 euros anuales mencionados en el párrafo anterior.

En consecuencia, la presente Orden Foral modifica la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (Personas Físicas), para introducir en el modelo 036 nuevos apartados con el fin de habilitar el ejercicio de las opciones de tributación en destino de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión a que se refieren los artículos 70.Uno.4.º.a) y 70.Uno.8.º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**ORDEN FORAL 430/2019, de 28 de febrero, 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 2018 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática (BOB n.º 49 de 11-03-2019)**

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 2018, 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 2017 con algunas modificaciones de carácter técnico, al objeto de adecuar el modelo a los últimos cambios introducidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cabe destacar, que para el ejercicio 2018, 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 introducido, con efectos desde el 1 de enero de 2018, un Régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas. 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.

Es por ello, que en la configuración del modelo 100 ha de tenerse en cuenta estas nuevas variables de cálculo del impuesto.

Adicionalmente y consecuencia de la aplicación de este nuevo régimen, se hace necesario derogar la Orden foral 1075/2008, de 22 de abril, por la que se aprueba el modelo 150 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1912/2015, de 7 de octubre, por la que se aprueba el modelo 149 de comunicación de la opción, renuncia o exclusión del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados, ya que la opción y la tributación por el nuevo régimen se ha de realizar mediante la presentación de la autoliquidación del modelo 100.

Además, la Norma Foral 2/2018, de 21 de junio, 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, e implementa 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. 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 período de cinco años.

Cabe recordar que la presentación del modelo 100 para este ejercicio 2018, al igual que ya se estableció por primera vez en el ejercicio 2016, 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 2018.

**ORDEN FORAL 431/2019, de 28 de febrero, 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 2018 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática (BOB n.º 49 de 11-03-2019)**

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 2018, 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.

Debe destacarse, que para el ejercicio 2018, la Norma Foral 2/2018, de 30 de enero, 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, 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, e implementa 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. En particular, se consideran bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en Fondos europeos para el impulso de la innovación, en Fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica y en Fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva siempre que permanezcan en el patrimonio del o de la contribuyente durante un período de cinco años, a contar desde la fecha de adquisición y cumplan determinados requisitos previstos en la propia Norma Foral 2/2018.

Asimismo, cabe mencionar que se declaran exentos los bienes y derechos situados en el extranjero, titularidad de las y los contribuyentes que hayan optado por el nuevo régimen especial de los trabajadores y trabajadoras desplazadas a que se refiere el artículo 56 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como las acciones y participaciones en entidades respecto de las que el o la contribuyente haya aplicado la deducción establecida en el artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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 2018.

**ORDEN FORAL 488/2019, de 6 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral 847/2015, de 20 de abril, por la que se aprueba el modelo 586 de declaración recapitulativa anual de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero y se establece el procedimiento para su presentación telemática.(BOB n.º 53 de 15-03-2019)**

Efecto Invernadero introdujo, con efectos desde el 1 de enero de 2014, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, el consumo de los mismos atendiendo a su potencial de calentamiento atmosférico.

Por otro lado, el artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, aprobado por Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, establecía que los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores y gestores de residuos que realizasen operaciones de compra, venta o entrega de gases fluorados exentas o no sujetas, debían presentar una declaración anual recapitulativa de dichas operaciones.

En cumplimiento de esta disposición reglamentaria, mediante la Orden Foral 847/2015, de 20 de abril, se aprobó el modelo 586 de declaración recapitulativa anual de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero.

Con posterioridad, el mencionado artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, ha sido modificado mediante el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, de tal forma que ahora tienen que declararse las operaciones de adquisición, importación, adquisición intracomunitaria, venta o entrega o autoconsumo de gases fluorados de efecto invernadero que, durante el año natural al que la declaración se refiera, efectúen fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores o gestores de residuos, estén sujetas, no sujetas o exentas.

En consecuencia la presente Orden Foral tiene por objeto modificar la Orden Foral 847/2015, de 20 de abril, por la que se aprueba el modelo 586 de declaración recapitulativa anual de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero y se establece el procedimiento para su presentación telemática, a fin de configurar un nuevo modelo 586 que permita dar cumplimiento a la referida modificación reglamentaria

**ORDEN FORAL 870/2019, de 6 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 581 de autoliquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos.(BOB n.º 90 de 14-05-2019)**

De conformidad con el artículo 33 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Au-

tónoma del País Vasco, los Impuestos Especiales de Fabricación, uno de los cuales es el Impuesto sobre Hidrocarburos, tienen carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en el territorio de régimen común, sin perjuicio de la competencia de las Diputaciones Forales para aprobar los modelos de declaración de los impuestos especiales y señalar los plazos de ingreso, atribuyendo la competencia para la exacción de los mismos a las Diputaciones Forales cuando el devengo se produzca en el País Vasco.

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, ha modificado, entre otros, el artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que regula los tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos, y ha derogado el artículo 50 ter de la citada Ley de Impuestos Especiales, por el que se regulaba el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Como consecuencia de esta modificación, con efectos 1 de enero de 2019, el tipo de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos se formará mediante la suma del tipo general y del tipo especial establecido, para cada epígrafe, en el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, y en el caso de los epígrafes en los que no se determinen un tipo general y un tipo especial, el tipo de gravamen será el establecido en el epígrafe.

Por otra parte, tras la derogación del artículo 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales, con efectos 1 de enero de 2019, no resultan de aplicación los tipos impositivos autonómicos del Impuesto sobre Hidrocarburos que, en su caso, hubieran aprobado las Comunidades Autónomas.

La nueva estructura impositiva del Impuesto sobre Hidrocarburos, derivada de las modificaciones señaladas, con la existencia de un tipo general y en algunos epígrafes un tipo especial, y la desaparición del tipo autonómico, obligan, para los períodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero de 2019, a adaptar el modelo de autoliquidación por este impuesto, modelo 581, y suprimir el modelo 582.

No obstante, los modelos 581 y 582 vigentes hasta 31 de diciembre de 2018, deben mantenerse, dada la posibilidad de presentar declaraciones extemporáneas, complementarias o rectificativas en relación con períodos impositivos anteriores a 2019.

Asimismo, una vez transcurridos más de cinco años desde la finalización de los períodos de liquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos que eran objeto de autoliquidación mediante el modelo 564, procede suprimir este modelo de la relación de modelos de autoliquidación aprobados para los Impuestos Especiales de Fabricación.

Finalmente, tras la derogación de la Norma Foral 6/2002, de 28 de junio, del Impuesto sobre las Ventas Minoristas, con efectos 1 de enero de 2013, por la disposición derogatoria segunda de la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, se considera pertinente derogar el modelo 569 de declaración-liquidación trimestral del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se dictan determinadas normas de gestión.

**ORDEN FORAL 1045/2019, de 21 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (personas físicas). (BOB n.º 98 de 24-05-2019)**

Mediante la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, se aprobaron el modelo 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras, y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias, y profesionales (personas físicas).

Tras la entrada en vigor el 1 de enero de 2019 de la nueva Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo, que ha venido a reemplazar a la anterior normativa en la materia cuya vigencia se prolongó durante quince años, se ha procedido a la aprobación de su reglamento de desarrollo mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 55/2019, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Entre las novedades introducidas por el Reglamento y en relación con las obligaciones formales de información, es de destacar que se establece el procedimiento para la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, que como ya queda establecido en la Norma Foral, pasa de depender de una simple comunicación a la Administración tributaria a tramitarse por medio de una solicitud que deberá acompañarse de la aportación de diversos datos y documentos cuyo fin es acreditar que la entidad solicitante cumple los requisitos exigidos para que le sea de aplicación el régimen fiscal especial.

Además, en cumplimiento de lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, la disposición transitoria del nuevo Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece determinadas obligaciones de información para las entidades que se encontraran aplicando el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos recogido en 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, y deseen que les sea de aplicación el nuevo régimen fiscal especial aprobado con efectos a partir del 1 de enero de 2019.

Estas entidades deberán presentar una comunicación ante el Servicio de Control Censal y Tributos Locales de conformidad con lo previsto en

la disposición transitoria del nuevo Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por medio de la correspondiente declaración de modificación en el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores con anterioridad a la finalización del primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2019.

De acuerdo con lo expuesto, la Disposición adicional primera del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 55/2019, de 21 de mayo mencionado, modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, con el fin de adecuar su contenido al nuevo procedimiento de solicitud para la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos en relación a las declaraciones censales.

En consecuencia, la presente Orden Foral modifica la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (Personas Físicas), para consignar en el modelo 036 las referencias al nuevo procedimiento de solicitud o, en su caso, renuncia a la aplicación del Régimen Fiscal especial del Título II de la Norma Foral 4/2019 de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo.

**ORDEN FORAL 1029/2019, de 16 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la 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; la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2210/2016, de 15 de diciembre por la que**

**se aprueba el modelo 196 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros. Identificación de cuentas en las que no haya existido retribución, retención o ingreso a cuenta. Declaración informativa anual de personas autorizadas y saldos en cuentas de toda clase de instituciones financieras; la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 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, y la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2241/2016, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador. (BOB nº 99 de 27-05-2019)**

Por medio de la Orden Foral 48/2018, de 9 de enero, la Orden Foral 2210/2016, de 15 de diciembre, la Orden Foral 2282/2016, de 23 de diciembre y la Orden Foral 2241/2016, de 20 de diciembre, se aprobaron respectivamente el modelo 187 de declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, el modelo 196 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros, el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios y el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

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.

En relación con el modelo 187, se aclara en el artículo 1 de la presente orden foral que, en las transmisiones de derechos de suscripción sometidas a retención, cuando intervenga un depositario en España, únicamente debe ser dicho depositario quien presente el modelo 187 (y, en su caso el modelo 198 por las operaciones no sometidas a retención, modificación incluida de forma similar en el artículo 3 de esta orden foral), sin que deba informar de estas operaciones el intermediario financiero de la operación. En defecto de dicho depositario en territorio español, deberá presentar el modelo 187 el intermediario financiero o el fedatario público que hubiera intervenido en la operación.

Por otra parte, se precisa que no debe presentarse el modelo 187 en relación con los supuestos en los que proceda la realización de un pago a cuenta por la persona socia o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso a que se refieren el artículo 83.2.d)5.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril y el artículo 52.6.5.º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Decreto Foral 203/2013, de 23 de diciembre. Ahora bien, dicha exclusión de la obligación de presentar el modelo 187 se refiere a la persona socia o partícipe, pero no a los restantes obligados tributarios que intervengan en dichas operaciones (intermediarios financieros, fedatarios públicos, entidades gestoras) y que resultan obligados a informar sobre las mismas conforme a lo previsto en el artículo 53 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre.

Aunque el modelo 187 incluye operaciones relativas a la transmisión de derechos de suscripción sometidas a retención (si no lo estuvieran, deben incluirse en el modelo 198), para evitar dudas interpretativas al respecto, se modifica el campo «Tipo de operación» del modelo 187 para precisar que la clave «M» relativa a las ventas de derechos de suscripción, se refiere expresamente a operaciones sometidas a la obligación de retención. También se modifican la clave «O» del campo «Clave de origen o procedencia de la adquisición o enajenación» y el campo «Resultado de la operación» con la misma finalidad aclaratoria anterior.

Por otra parte, se añade un nuevo campo «Gastos de enajenación/Ventas de derechos de suscripción», para incluir la información relativa a los gastos derivados de la venta de derechos de suscripción, lo que permitirá una mayor calidad en la información fiscal de los y las contribuyentes.

Al mismo tiempo, se modifica el campo relativo al importe de la enajenación en el caso de la venta de derechos de suscripción, para aclarar que en el mismo se consigne el importe percibido por la entidad obligada a practicar la retención para ser abonado a la persona declarada, sin que dicha cuantía se vea minorada por los gastos de enajenación que haya podido repercutir el o la depositaria por la operación.

Por último, y en lo relativo al importe de la retención derivada de la venta de derechos de suscripción, se modifica dicho campo de información del modelo 187, para precisar que debe ser el resultado de aplicar el porcentaje de retención que proceda a la cuantía incluida como importe de la enajenación; es decir, sin que se minore la base de retención en los gastos del depositario.

En referencia al modelo 196 se modifica con la finalidad de añadir un campo adicional identificador de las cuentas en presunción de abandono a las que se refiere la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas y su normativa de desarrollo, que

además, tengan problemas en la identificación de las personas declaradas.

Idéntica finalidad tienen las modificaciones realizadas en los modelos 198 y 291 contenidas en los artículos 3 y 4 de esta orden foral.

El artículo 3 establece una modificación similar a la realizada en el artículo 1 para el modelo 187, relativa a las operaciones relativas a las transmisiones de derechos de suscripción que deben declararse en el modelo 198 (transmisiones no sometidas a retención), precisando que el obligado a su presentación es la entidad depositaria de estos derechos en España, o en su defecto, por el intermediario financiero o el fedatario público que hubiera intervenido en la operación.

**ORDEN FORAL 1053/2019, de 22 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 2139/2018, de 28 de diciembre. (BOB nº 102 de 30-05-2019)**

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 2139/2018, de 28 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 2019, 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 medios de transporte en el Territorio Histórico de Bizkaia, estos son: vehículos industriales, autocaravanas, buguis, caravanas, cuatriciclos, motos acuáticas, quads y zodiacs.

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.

**ORDEN FORAL 1188/2019, de 12 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 2018. (BOB nº 117 de 26-06-2019)**

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 se introducen ciertas modificaciones para ajustarse a las novedades introducidas en el Impuesto de Sociedades por 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.

Las modificaciones más relevantes que afectan directamente a los modelos 200 y 220 se señalan a continuación.

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 produce de forma escalonada en dos periodos impositivos, de manera que para los 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.

En relación con esta medida, se establecen 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. 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.

Asimismo, se reformula la deducción por creación de empleo, cuyo importe se incrementa, para vincularla a la calidad del mismo en términos de estabilidad y de salario y se introduce un pago fraccionado para las grandes y medianas empresas del 5 por 100 de la base imponible del último periodo declarado.

Adicionalmente, los modelos de Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Estado de cambios en el Patrimonio neto de las Entidades sometidas a las normas de contabilidad del Banco de España se han actualizado para ajustarse a lo dispuesto en la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros.

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 2018 con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**Resolución 5/2019, de 21 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 2019. (BOB n.º 42 de 28-02-2019)**

Los dos objetivos principales de la Diputación Foral de Bizkaia en el ámbito tributario son la

asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude fiscal. La finalidad de los órganos de gestión, inspección y recaudación de los tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia es garantizar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica. Este 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.

Desde esta doble perspectiva, la Hacienda Foral de Bizkaia se encuentra permanentemente inmersa en un proceso de mejora continua y modernización de sus sistemas y procedimientos de trabajo con la finalidad de facilitar al máximo a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, y paralelamente, también dedica sus mejores esfuerzos a incrementar la eficacia y eficiencia de su lucha contra el fraude fiscal, contra aquellos que no cumplen voluntariamente sus obligaciones tributarias y muestran con ello la máxima insolidaridad con la ciudadanía.

Para poder llevar a la práctica este doble objetivo, la Hacienda Foral de Bizkaia utiliza todos los medios que los avances de las tecnologías de la información y de la comunicación ponen a su alcance.

Por su parte, el artículo 114 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia establece 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».

En consecuencia, la Diputación Foral de Bizkaia viene publicando desde el año 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.

El diputado foral de Hacienda y Finanzas aprobó también en 2009 la Orden Foral 1634/2009, de 9

de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento. Esta Comisión es el órgano técnico especializado de asesoramiento y auxilio del 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 Inspección Recaudatoria y el Servicio de Coordinación y Control Interno.

En el actual mandato de las Juntas Generales de Bizkaia se le ha dado una relevancia particular a la aprobación por el director general de Hacienda, a propuesta de la Comisión de Lucha contra el Fraude, en la primera quincena del mes de febrero de cada año, de los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, en la medida en que su desarrollo y ejecución forma parte de los ejes estratégicos del proyecto Bizkaia Goazen 2030, proyecto que marca las líneas estratégicas de actuación de la Diputación Foral de Bizkaia con el objetivo de conseguir el aumento del bienestar de la ciudadanía del territorio histórico.

Por tanto, el 1 de febrero de 2019, la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, en su primera sesión ordinaria de este año, ha aprobado la propuesta con los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia en este año 2019, a los que procede dar la correspondiente publicidad en el «Boletín Oficial de Bizkaia», para general conocimiento

## ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 12/2018 A 6/2019.

### **NORMA FORAL 7/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2019 (BOG 27/12/2018).**

La presente norma foral, además de incluir la totalidad de los estados de ingresos y gastos del sector público foral y de consignar el importe de los gastos fiscales que afectan a los tributos del Territorio Histórico de Gipuzkoa, modifica diversas disposiciones tributarias a fin de actualizar determinados parámetros utilizados para la determinación de los tributos establecidos en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Así, los tipos de las tasas y exacciones parafiscales de la Hacienda Foral de Gipuzkoa gestionadas por los diversos departamentos, que sean de cuantía fija, por no estar determinados por un porcentaje en la base o ésta no estar valorada en unidades monetarias, se elevan hasta la cantidad que resulte de la aplicación del coeficiente 1,015 a la cuantía exigible en 2018.

Se establece un coeficiente de actualización del 1,015 aplicable a partir de 1 de enero del año 2019 a los valores catastrales de los inmuebles vigentes durante el año 2018.

Se elevan, a partir del 1 de enero del año 2019, las cuantías del canon de utilización de las autopistas AP-8 y AP-1, en el itinerario que discurre por el Territorio Histórico de Gipuzkoa, hasta la cuantía que resulte de la aplicación del coeficiente 1,035 al importe exigible durante el año 2018.

Se deflacta en un 1,015 la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, contenida en el artículo 75.1 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 se actualiza en el mismo coeficiente el importe de la reducción por tributación conjunta y la deducción general del artículo 77,

así como las deducciones por descendientes, por ascendientes y por edad.

Por último, se fija para 2019 el interés de demora de la Norma Foral General Tributaria en el 3,75 por 100

**ORDEN FORAL 643/2018 de 18 de diciembre, por la que se modifica la 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 31/12/2018).**

**DECRETO FORAL 31/2018, de 27 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2019 para la determinación de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales en ambos impuestos (BOG 31/12/2018).**

A través del presente decreto foral se desarrollan las modificaciones introducidas por la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre sociedades, adecuando el contenido de los reglamentos de ambos impuestos a dichas modificaciones.

Así mismo, con motivo de las modificaciones introducidas por la Norma Foral 7/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2019, se procede a actualizar la tabla de porcentajes de retención aplicables sobre los rendimientos del trabajo, para adecuarla a la deflactación de la tarifa aplicable a la base liquidable general y a la actualización de algunas deducciones familiares y personales del impuesto sobre la renta de las personas físicas, llevada a cabo por la citada Norma Foral 7/2018.

Por último, se procede a aprobar los coeficientes de actualización aplicables para

la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como los coeficientes de corrección monetaria aplicables en el impuesto sobre sociedades para la determinación de la renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales.

En relación con las primeras modificaciones mencionadas, relativas al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe señalar el desarrollo, con efectos a partir de 1 de enero de 2018, del nuevo régimen especial para personas trabajadoras desplazadas recogido en 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.

El hecho de que el nuevo régimen, a diferencia del anterior, se articule como una opción a ejercitar anualmente con la presentación de la autoliquidación, motiva que se dejen sin contenido las disposiciones reguladoras del anterior régimen. En desarrollo del nuevo régimen, se especifican los supuestos en los que los trabajos prestados se entienden como especialmente cualificados y se determinan cuáles son las actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico o financiero a efectos de su aplicación. Además, se precisa cuáles son los gastos que, con motivo de la aplicación del régimen especial, tienen la consideración de gasto deducible adicional de los rendimientos del trabajo.

En materia de actividades económicas, se incorporan al reglamento las reglas especiales de la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicables para la determinación del rendimiento neto de las actividades del sector primario (agrícolas, ganaderas, forestales, y pesqueras), una vez adaptadas a las modificaciones introducidas a través de la Norma Foral 1/2018 anteriormente citada. Ello no supone una modificación de la normativa aplicable, sino la mera adecuación de su ubicación, dando coherencia al conjunto de la regulación relativa a dicha modalidad.

Por lo que respecta a la regulación de los rendimientos del capital inmobiliario, además de ajustar la denominación del artículo y las remisiones contenidas en el mismo, con motivo de las modificaciones incluidas en este campo por la mencionada Norma Foral 1/2018, se califican como renta del ahorro los supuestos de arrendamiento o cesión de viviendas realizados en el marco de programas aprobados por los municipios guipuzcoanos para el retorno del talento local.

Se regulan determinados aspectos relacionados con la deducción por financiación a entidades con alto potencial de crecimiento. Concretamente, en relación con la deducción aplicable por las inversiones efectuadas en entidades innovadoras, se determina el órgano competente para emitir el informe motivado acreditativo del carácter de entidad innovadora de la solicitante, por desarrollar en un futuro inmediato productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente en comparación con el estado de la técnica en su sector y que llevan implícito un riesgo de fracaso tecnológico o industrial, así como el procedimiento para llevar a cabo tal solicitud.

Asimismo, en relación con la deducción aplicable por las inversiones efectuadas en entidades en proceso de crecimiento, se concreta la forma de tramitación del procedimiento de vinculación administrativa previa exigido para la aplicación de la deducción, que será la prevista en la disposición adicional única del Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria, además de concretar el contenido de la solicitud de inicio de dicho procedimiento de vinculación.

En el ámbito de las obligaciones contables y registrales de los titulares de actividades económicas, se regula también a nivel reglamentario la obligación especial de llevanza de libros registro en aquellas actividades agrícolas y ganaderas acogidas a la modalidad

simplificada del método de estimación directa cuyo volumen de operaciones en el año inmediato anterior no haya superado la magnitud de 30.000 euros, extendiendo su aplicación a la actividad de alojamiento turístico complementaria a dichas actividades agrícolas y ganaderas.

Por último, se ajustan las reglas de retención de rendimientos del trabajo de cara a fijar el momento de cálculo de un nuevo porcentaje de retención cuando se pierda el derecho a la aplicación del régimen especial de personas trabajadoras desplazadas durante el periodo impositivo.

Con efectos a partir de 1 de enero de 2019, y tal y como se ha indicado anteriormente, se han actualizado las tablas de porcentajes de retención aplicables sobre los rendimientos del trabajo.

En relación con el Reglamento del Impuesto de Sociedades, las novedades que se introducen son las siguientes:

En primer lugar, se especifica el procedimiento para someter a la consideración de la Administración tributaria una propuesta para la aplicación de un límite superior a la deducibilidad de los gastos financieros netos, que se regula en el apartado 8 del artículo 25 bis de la norma foral del impuesto, y la documentación a adjuntar a dicha propuesta.

Se deroga el artículo 13 bis que desarrolla reglamentariamente los activos con derecho a reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial, al perder su virtualidad como consecuencia de las modificaciones introducidas por la citada Norma Foral 1/2018 en la regulación del Patent Box.

Por lo que respecta al inicio del procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas a solicitud de los obligados tributarios, se establecen obligaciones de información adicionales para los casos en los que la resolución de la propuesta de valoración deba ser objeto de intercambio

de información con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en virtud de un instrumento de asistencia mutua.

En la deducción por creación de empleo, se realizan modificaciones de carácter técnico como consecuencia de los cambios introducidos en la regulación de la deducción a nivel normativo, y se regula una salvedad respecto a la exigencia de mantenimiento o aumento del salario de la persona contratada, para el caso de reducción de salario como consecuencia de determinadas reducciones de jornada.

En relación con las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y las uniones temporales de empresas a las que resulte de aplicación el régimen especial previsto en el capítulo III del título VI de la norma foral del impuesto se incluyen más datos adicionales a aportar junto con la autoliquidación del impuesto.

Se elimina el segundo párrafo del número 19º del artículo 50, regulador de las excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta, para subsanar la duplicidad generada como consecuencia de que su contenido se recoge también en el número 28º del mismo artículo.

Se desarrolla reglamentariamente el pago fraccionado, en particular para el caso de contribuyentes en proporción al volumen de operaciones, y se habilita a la diputada o al diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para establecer el giro de oficio del pago fraccionado.

Además, el decreto foral tiene tres disposiciones adicionales, una disposición transitoria única y dos disposiciones finales.

La disposición adicional primera establece los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2019 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.

El artículo 45 especifica que el valor de adquisición a considerar para calcular la diferencia respecto al valor de transmisión y determinar así la cuantía de la ganancia o pérdida generada en una transmisión patrimonial a título oneroso, se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente. Y el artículo 46 establece la aplicación de la misma regla en el supuesto de transmisiones patrimoniales a título lucrativo.

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 adicional segunda, por su parte, recoge los coeficientes a aplicar en el ejercicio 2019 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.

La disposición adicional tercera establece la forma de ejercitar la opción por el nuevo régimen especial de personas trabajadoras desplazadas correspondiente al periodo impositivo 2018.

La disposición transitoria única confirma la aplicación del referido nuevo régimen especial de personas trabajadoras desplazadas por parte de aquellas personas trabajadoras que se hubieran acogido al régimen especial que estaba vigente a 31 de diciembre de 2017, para evitar que, una vez derogado el régimen especial anterior, y teniendo en cuenta lo dispuesto en la disposición final segunda, estas trabajadoras quedaran excluidas de cualquier clase de incentivo.

La disposición final primera modifica la disposición adicional única del Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias

escritas y propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria, que regula las propuestas previas de tributación específica, para dar cobertura al procedimiento de vinculación administrativa previa previsto en el apartado 2 del 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, necesario para aplicar la deducción por inversiones efectuadas en entidades en proceso de crecimiento.

Por último, la disposición final segunda regula la entrada en vigor del decreto foral y sus efectos, especificando además que la regulación del régimen especial de personas trabajadoras desplazadas resultará de aplicación a las personas trabajadoras desplazadas con contratos formalizados a partir del 1 de enero de 2018.

**ORDEN FORAL 657/2018 de 21 de diciembre, por la que se fijan las cuantías mínimas para tramitar solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos de pago (BOG 02/01/2019).**

**ORDEN FORAL 1/2019 de 10 de enero, por la que se modifica la 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 14/01/2019).**

**ORDEN FORAL 2/2019 de 10 de enero, 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 15/01/2018).**

**CONVENIO 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 18/01/2019).**

**CONVENIO 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 22/01/2019).**

**ORDEN FORAL 661/2018, De 28 de diciembre, por la que se delega en el director general de Hacienda la competencia para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas en determinados casos (BOG 23/01/2019).**

**ORDEN FORAL 0662/2018 de 28 de diciembre, 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 el patrimonio (BOG 23/01/2019).**

**DECRETO FORAL 1/2019, de 29 de enero, por el que se reduce el tipo de retención e ingreso a cuenta aplicable en el impuesto sobre la renta de las personas físicas a los rendimientos del capital mobiliario derivados de la propiedad intelectual (BOG 30/01/2019).**

**NORMA FORAL 1/2019, de 11 de febrero, por la que se modifican los incentivos para el fomento de la cultura en el impuesto sobre sociedades (BOG 20/02/2019).**

La Comunicación de la Comisión nº 2013/C 332/01 sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual destaca la necesidad de apoyar este sector y establece unos nuevos parámetros para las ayudas al mismo. Entre este tipo de ayudas, se encuentran también los incentivos fiscales.

La mencionada comunicación establece, entre otras, la posibilidad de territorializar parte del gasto realizado en la producción, así como la base imponible sobre la cual puede aplicarse el incentivo fiscal, del mismo modo que

establece límites sobre dicha base y obliga a la Administración que otorgue la ayuda a informar sobre las ayudas concedidas.

A este respecto, la presente norma foral introduce, a través de su artículo único, modificaciones en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, con el objeto de incluir algunos de estos nuevos parámetros establecidos en la citada comunicación, y ampliar el ámbito de aplicación del incentivo fiscal a las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales.

Son tres los incentivos para el fomento de la cultura regulados en la citada disposición adicional: en su apartado uno se establece la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales; en el apartado dos la deducción por la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales; y en el apartado tres se regula, en los mismos términos que en su redacción anterior, la deducción por inversión en la edición de libros.

En relación a la deducción por inversiones en producciones españolas, cabe destacar lo siguiente:

- Se mantiene la deducción del 30 por 100, si bien como novedad, para las obras rodadas en euskera se establece una deducción del 40 por 100.

Su aplicación está condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos de carácter territorial, cuyo ámbito de aplicación comprende la Comunidad Autónoma Vasca. En concreto, se exige que al menos el 50 por 100 de la base de deducción se corresponda con gastos realizados en dicho territorio, que la participación técnica y/o artística vasca sea de al menos 4 personas, y que el período mínimo de rodaje en el mencionado territorio sea de 2 semanas.

- Se establece un límite cuantitativo a la deducción, que no podrá superar los 2,5 millones de euros por cada producción realizada.

En relación a la deducción por inversiones en producciones extranjeras, cabe destacar lo siguiente:

- Se crea una deducción del 25 por 100 de los gastos realizados en el territorio de la Comunidad Autónoma Vasca. Si bien se establece como requisito para su aplicación, que los gastos realizados en este territorio sean al menos de 500.000 euros y que la producción extranjera tenga un coste mínimo de 2 millones de euros.
- Se establece un límite cuantitativo a la deducción que no podrá superar los 2,5 millones de euros por cada producción realizada.

Así mismo, como cláusula de cierre, se establece un límite global a la intensidad de las ayudas que pudieran percibir los contribuyentes, que con carácter general es del 50 por 100 del coste de producción, si bien existen reglas especiales para las producciones transfronterizas (60 por 100 de limitación), y para las obras audiovisuales difíciles (las cuales no tienen límite).

En cuanto a la entrada en vigor, hay que resaltar que la presente norma foral entra en vigor al día siguiente al de su publicación y surte efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019.

Conforme al Reglamento (UE) núm. 651/2014 de la Comisión Europea, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, este régimen de ayudas se halla exento de notificación a la Comisión Europea y es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, apartado 3 del Tratado, al cumplir todos los requisitos del artículo 54 y del Capítulo I del citado Reglamento 651/2014.

**NORMA FORAL 2/2019, de 11 de febrero, de incentivos fiscales al mecenazgo cultural en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 20/02/2019).**

La cultura constituye uno de los pilares fundamentales de la riqueza de una sociedad. Riqueza material, por su contribución, no desdeñable, al desarrollo de la economía del territorio. Riqueza democrática, porque es a través de la cultura como se fortalece el pensamiento crítico, la participación lúcida de la ciudadanía en los asuntos públicos. Y desde luego la cultura aporta a la sociedad esa riqueza no cuantificable en términos materiales pero sí de bienestar personal. Porque la cultura nos pone en contacto con la belleza, la interrogación ética, la anchura del mundo.

Esta norma foral reconoce que es una tarea fundamental de las instituciones fomentar y sostener la cultura con todas las competencias y recursos a su alcance. Pero reconoce también, que en esa tarea las instituciones no pueden ni deben estar solas; que necesitan de la participación de la ciudadanía guipuzcoana.

Compartir con la ciudadanía de Gipuzkoa no sólo la responsabilidad de sostenerla, con sus aportaciones económicas, sino también la capacidad de decidirla y de orientarla, a través de los proyectos artísticos y culturales que decidan apoyar. Esta norma foral aspira, en definitiva, a que esa formidable tarea que representa la Cultura se realice desde un protagonismo compartido entre nuestras instituciones y nuestra ciudadanía.

En el pasado, ya se habían adoptado disposiciones tendentes a estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general. Así, la primera disposición aprobada en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, con una visión global y con tal objeto, fue la Norma Foral 5/1995, de 24 de marzo, de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Dicha norma foral fue sustituida por la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal

de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, una regulación más moderna, con los objetivos de ofrecer seguridad jurídica a las entidades integradas en su ámbito, flexibilizar las condiciones a cumplir por las mismas para la aplicación del régimen y mejorar el tratamiento fiscal aplicable a las aportaciones sociales destinadas a la realización de actividades de interés general.

Pero la presente norma foral necesita ir más lejos para desarrollar ese nuevo espíritu de recursos y protagonismos compartidos. Para ello, los Departamentos de Cultura, Turismo, Juventud y Deportes, y de Hacienda y Finanzas, en una labor conjunta, han elaborado la presente disposición, sobre la base de las competencias que les otorga el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo. Esta disposición desarrolla los conceptos necesarios a su aplicación, que a continuación se detallan.

En primer lugar el concepto mismo de "mecenazgo cultural", entendiéndose como tal la participación privada en la realización de proyectos o actividades culturales declarados de interés social. Resulta pues fundamental determinar cuáles son esos proyectos y actividades culturales, aspecto que aborda la norma foral.

También, el concepto de "interés social", que se establece como requisito de los proyectos o actividades culturales susceptibles de mecenazgo, y que será valorado y fijado por el departamento competente en materia de Cultura de la Diputación Foral de Gipuzkoa, bien a través de la Dirección General de Cultura o bien a través del Consejo de las Artes y de la Cultura de Gipuzkoa, creado y regulado por el Decreto Foral 4/2016, de 8 de marzo.

La norma determina, así mismo, qué personas y entidades tienen la consideración de beneficiarias del mecenazgo cultural, o lo que es lo mismo, a quienes pueden destinarse las aportaciones incentivadas fiscalmente para la realización de proyectos o actividades



culturales de interés social; entendiéndose, a sensu contrario, que no toda aportación para proyectos o actividades culturales será merecedora del beneficio fiscal que la norma foral contempla.

Se establecen, por último, los incentivos fiscales aplicables a las aportaciones, donaciones o legados que se efectúen a los proyectos y actividades culturales antes mencionados.

Tanto los conceptos como los incentivos previstos constituyen el fundamento de la norma foral, cuya regulación se desarrolla en tres capítulos, veinte artículos, tres disposiciones adicionales y cuatro disposiciones finales.

El territorio de Gipuzkoa tiene una fuerte tradición de aportación de recursos privados a actividades e iniciativas filantrópicas e humanitarias. Pero nuestra tradición de mecenazgo cultural carece de esa fortaleza. La presente norma foral aspira a dársela, por todas las razones recogidas; y confía en convertirse en un instrumento decisivo para avanzar en esa dirección.

**NORMA FORAL 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019 (BOG 20/02/2019).**

Con efectos a partir del ejercicio 2014 entró en vigor un nuevo modelo de imposición directa en Gipuzkoa, centrado en los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre la renta de los no residentes, modelo que, con efectos desde 1 de enero de 2018, ha sufrido una reforma parcial.

En el momento actual, resulta conveniente acometer modificaciones en distintas figuras impositivas de la imposición directa para contribuir desde la fiscalidad al mantenimiento del impulso de la actividad empresarial, fortaleciendo el tejido empresarial y la competitividad de las empresas del territorio, y ello sin perder de vista la necesaria suficiencia financiera para el mantenimiento de los gastos y servicios públicos propios del estado del bienestar vigente.

Además, las modificaciones operadas en otros ámbitos normativos distintos a los tributarios, de aspectos que directa o tangencialmente inciden en la regulación tributaria, exigen realizar las debidas adaptaciones de la normativa tributaria a aquellos cambios, a fin de guardar su coherencia y estructura.

Por otra parte, la aplicación continuada de la normativa tributaria por los órganos encargados de la misma deja al descubierto la necesidad, en algunos casos, de realizar modificaciones en las distintas regulaciones de los tributos en los que las instituciones del territorio histórico tienen competencia para la regulación.

La presente norma foral aborda estos fines, introduciendo cambios en catorce normas forales reguladoras del marco tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Entre las medidas adoptadas cabe destacar la reorganización de la regulación relativa al ejercicio de opciones tanto en el impuesto de la renta de las personas físicas como en el impuesto sobre sociedades, la cual se lleva a cabo, respectivamente, con efectos a partir de 1 de enero de 2018 o para periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha.

Este régimen surgió de la reforma operada en 2014 para ambos impuestos. A través de esta nueva regulación, se pretendía flexibilizar el régimen de opciones general previsto en el artículo 115.3 de la Norma Foral General Tributaria, y establecer de manera clara, y ex lege, el catálogo de opciones de ambos impuestos. Así, se enumeraron una serie de incentivos, regímenes tributarios y otras figuras previstas a lo largo de dichos impuestos, para cuya aplicación el contribuyente debía de realizar una opción. La opción consistía, por tanto, y consiste, en aplicar el incentivo o medida correspondiente. Por el contrario, el hecho de no optar, implicaba, e implica, la no aplicación del incentivo en cuestión.

Pues bien, en ambos impuestos, se ha observado que el régimen de opciones deja poco margen a errores y omisiones en su ejercicio, ya que

existen muchas opciones cuya modificación puede realizarse únicamente durante el período voluntario de presentación de la autoliquidación, sin posibilidad de modificarlo posteriormente, aun cuando se haga con carácter voluntario. Es por ello que se considera necesario flexibilizar este régimen de opciones en ambos impuestos, para retrasar su posible modificación hasta el momento en que la Administración realice un requerimiento.

Igualmente se establece una cláusula de cierre, que ya existía en el impuesto sobre sociedades pero no en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en virtud de la cual no es posible ejercitar ninguna de las opciones una vez realizado un requerimiento previo por parte de la Administración tributaria.

Relacionado con la modificación indicada, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas se ha centralizado el régimen de opciones en un solo artículo, el 104, y se han eliminado las referencias unitarias en cada uno de los artículos reguladores de los diferentes incentivos. Esta reorganización requiere modificar diversos artículos de la norma foral del impuesto para eliminar de su contenido la alusión a tales opciones. Así mismo, se incluye como opción la correspondiente al nuevo régimen especial para personas trabajadoras desplazadas, régimen que fue aprobado por la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias.

Relacionado también con el ejercicio de opciones, se establece con carácter general la aplicación de la deducción en la autoliquidación que presente la propia persona con discapacidad o dependencia, y se establece la cesión de la deducción como opción.

La disposición final de la norma foral circunscribe los efectos de las modificaciones operadas en estos regímenes de opciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades a las autoliquidaciones correspondientes a períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018.

Además de las modificaciones indicadas, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, con efectos a partir de 1 de enero de 2018, también se han modificado los rendimientos de capital inmobiliario, reconociéndose la posibilidad de integrar en la base imponible general a porcentajes inferiores al 100 por 100 los rendimientos de carácter irregular que se puedan percibir por las cesiones o arrendamientos de viviendas no considerados como arrendamiento de vivienda del artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos. Ello se debe a la propia mecánica del impuesto que, con carácter general, prevé esta posibilidad para todas las rentas que deben integrarse en la base imponible general.

Con efectos a partir de 1 de enero de 2019 se han incluido otras modificaciones entre las cuales se encuentran las expuestas a continuación.

En materia de exenciones, se modifica la exención relativa a las prestaciones familiares al objeto de declarar exentas las prestaciones por maternidad y por paternidad reconocidas, por una parte, a las personas profesionales no integradas en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al mencionado régimen especial de la Seguridad Social, y por otra parte, a los socios o las socias cooperativistas por entidades de previsión social voluntaria.

En el ámbito de las actividades económicas se reconoce como deducible el gasto por manutención en el que incurre el contribuyente en el desarrollo de su actividad, producido en establecimientos de restauración y hostelería y abonados utilizando medios electrónicos de pago, con los límites cuantitativos previstos en el reglamento del impuesto para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de las personas trabajadoras.

Siguiendo la corriente de los principales países de la Unión Europea, se regula la tributación de la materialización de derechos económicos

de carácter especial que provengan directa o indirectamente de sociedades o fondos de capital riesgo, como rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Se modifican las reglas aplicables para el cálculo del rendimiento neto en el supuesto de subarrendamientos de viviendas no considerados como arrendamiento de vivienda del artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, de tal manera que serán deducibles las cantidades satisfechas en concepto de arrendamiento y una bonificación.

Se modifica la regulación de las reglas de imputación temporal para la integración de las rentas pendientes de imputación con motivo de cambio de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea, abriendo la posibilidad al contribuyente de optar entre la regla general (integración de la renta total en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por el cambio de residencia) o por integrar las rentas a medida que se vayan obteniendo.

En la deducción por financiación a entidades con alto potencial de crecimiento correspondiente a la suscripción de acciones o participaciones en entidades innovadoras de nueva creación, se redefine el requisito requerido para considerar una entidad como de nueva creación. Así, en adelante para tener tal consideración será necesario que no hayan transcurrido más de 5 años desde su constitución.

Se establece una nueva deducción, la deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras, que permite a los hombres y a las mujeres aplicar una deducción del 10 y del 15 por 100, respectivamente, de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo, destinadas a la suscripción de acciones o participaciones para la constitución de la entidad en la que los contribuyentes prestarán sus servicios como personas trabajadoras. A lo largo de los sucesivos períodos impositivos, cada contribuyente no podrá superar la cifra de 1.200

euros o 1.800 euros, en función de que la persona adquirente sea hombre o mujer. La deducción se incorpora al régimen de opciones previsto en el artículo 104 de la norma foral del impuesto.

Como consecuencia de que las reglas especiales para la aplicación del régimen de estimación directa simplificada en el sector primario, previstas en el apartado 2 del artículo 28 de la norma foral del impuesto, se han trasladado al reglamento del impuesto, se elimina gran parte del contenido de la disposición adicional vigesimosegunda, manteniendo únicamente la limitación relativa al volumen de operaciones del año inmediato anterior para optar en el sector por la modalidad simplificada.

En el impuesto sobre sociedades también se distingue entre modificaciones que surten efectos para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018 y los iniciados a partir de 1 de enero de 2019.

Entre las primeras cabe citar el cambio que se introduce en la regulación de los conceptos de microempresa, pequeña y mediana empresa en relación al requisito de llevar a cabo una explotación económica. A estos efectos se establece que se computarán como ingresos de tal explotación las rentas obtenidas por las sociedades o fondos de capital riesgo, declaradas exentas en virtud del artículo 77 de la norma foral, así como los ingresos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios que deriven del ejercicio de su actividad.

Por otra parte, para cuantificar la parte del activo constituido por valores en la determinación del concepto de sociedades patrimoniales, se establece que tampoco computarán como valores aquellos a través de los cuales se articule la participación indirecta de personas físicas en sociedades y fondos de capital riesgo. Para ello se exige, entre otras condiciones, que: dichas personas sean titulares, directa o indirectamente, de participaciones en dichas sociedades o fondos de capital riesgo que otorguen el derecho a percibir derechos económicos de carácter especial; que los

derechos económicos de carácter especial se perciban, directa o indirectamente, por personas que ostenten o hayan ostentado la condición de trabajadora o alta directiva en una sociedad gestora de entidades de inversión o en una sociedad de capital riesgo, cuando la misma actúe como sociedad gestora; y que los derechos económicos de carácter especial provengan directa o indirectamente de la participación en sociedades o fondos de capital riesgo gestionados por las citadas sociedad gestora o sociedad de capital riesgo.

Se realiza un ajuste en materia de comprobación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, cuando la competencia para practicar la comprobación de la otra parte vinculada corresponda a otra Administración tributaria. Puesto que esta materia se regula ahora en virtud del Concierto Económico, ya no resulta necesaria su regulación en el impuesto sobre sociedades, por lo que se elimina.

En el régimen tributario especial de sociedades y fondos de capital-riesgo, el tratamiento aplicable a los dividendos y participaciones en beneficios y a las rentas positivas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas de los fondos propios de las sociedades o fondos de capital-riesgo se extiende a los derechos económicos de carácter especial procedentes, directa o indirectamente, de dichas entidades.

Se modifica la disposición transitoria sexta, que regulaba la aplicación de los saldos de deducciones pendientes de aplicación al comienzo del primer periodo impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2014, incorporando a su contenido los efectos sobre los saldos de deducción pendientes de aplicación que surgen como consecuencia de la reforma fiscal llevada a cabo respecto a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018, que anteriormente se recogía en la disposición transitoria vigesimosexta.

Con relación a la compensación para fomentar la capitalización empresarial, se incluye una

nueva disposición transitoria que regula la incidencia que sobre el patrimonio neto tiene la reducción de los tipos de gravamen llevada a cabo por la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias.

Entre las modificaciones que surten efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2019, destacan las que se exponen a continuación.

En relación con los pagos fraccionados de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas, se especifica que no existirá obligación de ingreso del pago fraccionado respecto a la parte de la base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, se modifica la regla de diferimiento opcional del pago de la cuota correspondiente al beneficio fiscal obtenido por la transferencia a otro Estado miembro de la Unión Europea de bienes y derechos situados en territorio español y afectos a un establecimiento permanente situado también en este territorio, o de los propios establecimientos permanentes, equiparándolas a la regla de diferimiento establecida con carácter general, de manera que en adelante se podrá optar por fraccionar el pago a lo largo de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos. Se habilita también la opción por este régimen de diferimiento cuando los bienes y derechos o establecimientos permanentes en cuestión se transfieran a otro Estado del Espacio Económico Europeo.

Se adecúa la denominación del artículo que regulaba los pagos a cuenta y su contenido, como consecuencia del desarrollo de los pagos fraccionados llevado a cabo de forma separada

por parte de Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias.

Así mismo, se modifica la regulación de los pagos fraccionados para excluir de dicha obligación a las entidades de capital riesgo a las que se refiere el régimen especial de sociedades y fondos de capital-riesgo.

En el impuesto sobre el patrimonio, aprobado por la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, se subsana un error de remisión. Igualmente, se modifica 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 corregir una remisión al impuesto sobre el patrimonio.

En el impuesto sobre sucesiones y donaciones, aprobado por la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, se introducen dos modificaciones que afectan a la determinación de la base imponible y al plazo de autoliquidación. Por lo que respecta a la determinación de la base imponible, se especifica cual es el periodo impositivo a considerar a efectos de determinar el cumplimiento del requisito relativo a la exención en el impuesto sobre el patrimonio de las empresas o participaciones en sociedades que se adquieren, en el caso de adquisiciones como consecuencia de pactos sucesorios con eficacia de presente. Con respecto al plazo de la obligación de autoliquidar, se establece un plazo único de un año para cumplir con la obligación de autoliquidar en los casos de adquisiciones "mortis causa" y de los contratos de seguros de vida, eliminando, por tanto, la obligación de solicitar la prórroga anterior para poder disponer de dicho plazo. El mismo plazo se establece para el cumplimiento de la obligación de la comisaria o el comisario de presentar un inventario de los bienes de la herencia, así como la justificación documental del poder, en los casos de las herencias bajo poder testatorio.

En cuanto al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por la Norma Foral 18/1987, de 30

de diciembre, se restablecen determinadas exenciones suprimidas por la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias. Dicha norma foral dejó sin contenido las letras b), d) y h) de la letra A del apartado I del artículo 41 de la norma foral del impuesto, en las que se incluían las exenciones subjetivas aplicables a las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 4 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, y a los partidos políticos con representación parlamentaria.

En particular y con relación a la supresión de la exención aplicable a la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, el Tribunal Constitucional, en sentencia de 8 de febrero de 2018, declara que el artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, es inconstitucional y nulo, únicamente en cuanto que deja sin contenido la letra d) del apartado A) del número 1 del artículo 41 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señalando, entre otros, como motivo de nulidad la vulneración de la competencia estatal sobre condiciones básicas de igualdad en relación con el derecho a la libertad religiosa.

En relación a la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se restablecen los beneficios aplicables en la tributación local que inicialmente recogía dicha norma. La Norma Foral 4/2012, de 4 de julio, por la que se introdujeron determinadas modificaciones en la tributación local, dejó sin contenido el artículo 17 de la misma en la que se recogían los beneficios tributarios aplicables

en el ámbito de la tributación local a las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, así como a las federaciones y asociaciones de las mismas, que persiguiendo fines de interés general, se encuentren inscritas en el registro correspondiente y cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente. La presente norma foral vuelve a dar el contenido que tenía dicho artículo con anterioridad.

Así mismo, se modifica el régimen de incentivos fiscales al mecenazgo relacionado con los no residentes que tributan sin establecimiento permanente, ya que, en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico, debe de seguir las mismas normas sustantivas que las previstas en el territorio común, además de modificar las normas sobre el régimen fiscal aplicable a las entidades extranjeras sin fines lucrativos y a las contribuciones aportadas a tales entidades, en consonancia con los pronunciamientos de la Comisión Europea en esta materia.

Por último, al haberse modificado el régimen de opciones en el impuesto sobre sociedades, se adecuan las referencias a dicho régimen.

Igualmente, en la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, se introduce una modificación para adecuar las referencias al régimen de opciones.

Se modifica la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para excepcionar, cuando se trate bienes inmuebles adscritos a políticas de vivienda pública de carácter social, la obligación por parte de las entidades locales de repercutir la cuota líquida del impuesto en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos del mismo, hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales.

Así mismo, con relación al recargo del 150 por 100 previsto en su artículo 14 para las viviendas vacías, se excepciona su aplicación para los bienes inmuebles de uso residencial destinados a planes de vivienda pública de carácter social.

Se modifica el Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, al objeto de incorporar en las tarifas del mismo las modificaciones introducidas en la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Se modifica la Norma Foral 14/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, al objeto de ajustar la bonificación, aplicable a los vehículos históricos, al requisito de antigüedad recogido en el Real Decreto 920/2017, de 23 de octubre, de Inspección Técnica de Vehículo, que establece como requisito de antigüedad para la consideración de vehículo histórico el que haya sido fabricado por primera vez con una anterioridad de treinta años, como mínimo. Así mismo, con relación a la bonificación que pueden aprobar los ayuntamientos, aplicable a los vehículos eléctricos, se elimina la restricción de su aplicación para los casos en que existan más de tres fabricantes de vehículos eléctricos a menos de 100 millas del municipio.

Por otra parte, la presente norma foral introduce en el ordenamiento tributario guipuzcoano una categoría que ya estaba prevista con anterioridad: las prestaciones patrimoniales de carácter público.

Estas prestaciones pueden ser de dos tipos: tributarias y no tributarias. De esta manera, frente a las tasas, se da entrada a las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario para los supuestos de prestación de servicios públicos de carácter coactivo realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de derecho privado.

A tales efectos se modifican las siguientes disposiciones: la Norma Foral 11/1989, de 5 de

julio, Reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa; la Norma Foral 2/1990, de 11 de enero, de Tasas y Precios Públicos y la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

A través de las citadas modificaciones se aclara la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la utilización de las obras o la recepción de los servicios, tanto en los casos de gestión directa de estos, a través de la propia Administración, como en los supuestos de gestión indirecta, a través de concesionarios, como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

Por último, se modifica la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, para realizar una revisión de los procedimientos tributarios de gestión.

Recientes resoluciones judiciales, entre la que cabe destacar la sentencia 541/2018, de 3 de abril, del Tribunal Supremo, sala de lo contencioso-administrativo, en la que se afirma la obligación del legislador foral de respetar la salvaguarda del principio de seguridad jurídica en su vertiente procedimental, han obligado a realizar una reflexión sobre la regulación de los procedimientos tributarios de gestión en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Dicha reflexión ha tenido como resultado la modificación de determinados aspectos de algunos de dichos procedimientos, como es el caso del plazo de caducidad de algunos de ellos.

En respuesta a ello, la presente norma foral incluye un rediseño de los procedimientos de comprobación a realizar por los órganos de gestión tributaria, de forma que sujeta a un plazo de caducidad la intervención de los órganos administrativos en la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. De esta forma, la modificación introducida desglosa el procedimiento de autoliquidación en dos procedimientos: por un lado se regula un procedimiento de devolución iniciado

mediante autoliquidaciones o solicitudes, que permite a la Administración tributaria realizar los trámites necesarios para proceder a las referidas devoluciones, y por otro se recoge un procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales, que se inicia de oficio y que faculta a la Administración a realizar el examen necesario para comprobar el cumplimiento correcto de la obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones por parte de los contribuyentes, y ello dentro de los límites de comprobación que dicha verificación puede alcanzar, que fueron establecidos en la reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria efectuada por la Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo. Para ambos procedimientos, junto con el de declaración, el de comprobación de valores y el de liquidación iniciado de oficio, se establece un plazo de caducidad expresa de seis meses.

Debido a la necesidad de adecuar las herramientas informáticas que habiliten a la Administración para la utilización de estos nuevos procedimientos, esta modificación surtirá efectos para los procedimientos de gestión que se inicien a partir del 1 de agosto de 2019.

**DECRETO FORAL 3/2019, de 19 de febrero, por el que se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales (BOG 21/02/2019).**

El presente 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. Las modificaciones que se incorporan son diversas, y se exponen a continuación.

En el ámbito de las obligaciones censales, se suprime el certificado para obtener la información relativa a los datos que consten en el Censo de Obligados Tributarios.

En el ámbito de las obligaciones relativas a los libros registro fiscales, y concretamente, en relación a la obligación de conservar los libros registro de carácter fiscal, se establece su

alcance cuando se utilicen medios electrónicos o informáticos para la llevanza de los mismos.

En el ámbito de las obligaciones de información, se adiciona un nuevo artículo al objeto de establecer una obligación de información específica para las personas o entidades; en particular, para las denominadas plataformas colaborativas, que intermedien en el arrendamiento o cesión de viviendas para uso turístico. Dicha obligación de información permite establecer un control en materia de arrendamiento o cesión de uso de viviendas para uso turístico, que incluye además el ámbito de los nuevos negocios surgidos con la proliferación del uso de internet y las redes sociales. Se trata de una medida preventiva de lucha contra el fraude fiscal.

A estos efectos, se entiende por cesión de uso de viviendas para uso turístico la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa.

Quedan excluidas del citado concepto ciertas cesiones sujetas a normativa específica, como son los arrendamientos de vivienda o los subarrendos parciales de vivienda, referidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, los alojamientos turísticos y el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

**ORDEN FORAL 127/2019 de 1 de marzo de modificación de la Orden Foral 0662/2018, de 28 de diciembre, 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 el patrimonio (BOG 08/03/2019).**

**DECRETO FORAL-NORMA 1/2019, de 12 de marzo, por el que se establece la neutralidad fiscal de determinadas reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva (BOG 14/03/2019).**

**NORMA FORAL 5/2019, de 11 de marzo, de establecimiento de una tasa por la prestación a las personas interesadas de los servicios necesarios para la realización de pruebas selectivas de acceso a la condición de personal de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de sus organismos autónomos (BOG 18/03/2019)**

**ORDEN FORAL 177/2019 de 22 de marzo, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio correspondientes al período impositivo 2018, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso (BOG 23/03/2019).**

**ORDEN FORAL 161/2019 de 13 de marzo, por la que se modifica el modelo 586 «Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero.» (BOG 25/03/2019).**

**ORDEN FORAL 165/2019 de 18 de marzo, por la que se modifica la Orden Foral 113/2009, de 16 de febrero, por la que se aprueban determinados modelos y se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales (BOG 28/03/2019).**

**ORDEN FORAL 178/2019 de 25 de marzo que aprueba la carta de servicios de la Campaña de Renta y Patrimonio 2018 (BOG 28/03/2019).**

**DECRETO FORAL 5/2019, de 20 de marzo, por el que se modifica el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 29/03/2019).**

La aprobación y entrada en vigor de la Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha supuesto la modificación de varios de los contenidos



incluidos en sus disposiciones, lo que a su vez incide en los desarrollos reglamentarios de las mismas.

Es el caso de las modificaciones del procedimiento de comprobación e investigación, así como de las derivadas de la introducción de dos nuevos títulos en el corpus de la referida Norma Foral General Tributaria; uno regulador de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública (título VI), y otro regulador de la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario (título VII).

Ello exige adecuar el vigente Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, a las modificaciones realizadas por la citada Norma Foral 1/2017.

Pero además, la generalización de la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos por medios electrónicos requiere una adecuación del procedimiento de comprobación e investigación en aras a incluir dichos medios en las distintas fases de su desarrollo, como son la tramitación de las comunicaciones, diligencias y notificaciones por medios electrónicos, así como la firma de las actas por dichos medios.

Entre las modificaciones introducidas, se explicita una serie de supuestos en los que procede la incoación de un acta con el carácter de previa como sucede cuando no se haya podido comprobar la obligación tributaria por no haberse obtenido los datos solicitados a otra Administración y cuando se aprecien elementos de la obligación vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública junto con otros elementos que no lo están.

Se desarrolla reglamentariamente la obtención por los órganos de inspección de muestras de datos en poder de la propia Administración tributaria para la estimación indirecta de bases o cuotas del obligado, preservando el carácter reservado de los datos de terceros que se hayan utilizado.

Con relación a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, a través de la presente modificación se trata de adaptar el reglamento a la nueva tramitación del delito contra la Hacienda Pública, que como regla general permite la práctica de liquidación administrativa salvo cuando no procede de acuerdo con los supuestos excepcionados en el artículo 249.1 de la Norma Foral General Tributaria.

En cuanto al procedimiento regulador de la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, se desarrollan diversos aspectos de su tramitación para los supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación.

**DECRETO FORAL 6/2019, de 20 de marzo, por el que se modifica el Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias (BOG 29/03/2019).**

La aprobación y entrada en vigor de la Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha supuesto la modificación de varios de los contenidos incluidos en sus disposiciones, lo que a su vez incide en los desarrollos reglamentarios de las mismas.

En el caso de las modificaciones realizadas en el título IV de la referida Norma Foral General Tributaria, relativo a la potestad sancionadora, inciden en cuestiones tales como las actuaciones en supuestos de la concurrencia de conductas constitutivas de delito tipificadas en el Código Penal, la nueva regulación de la incidencia de la ocultación en la aplicación de las sanciones, la tramitación de los procedimientos por medios electrónicos, la incidencia del incumplimiento de la llevanza de los libros registro por medios electrónicos o el cambio en la regulación del procedimiento de condonación de las sanciones tributarias con respecto a la intervención de las Juntas Generales.

Ello exige adecuar el vigente Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias, aprobado por el Decreto Foral 42/2006, de 26 de septiembre, a las modificaciones realizadas por la citada Norma Foral 1/2017.

Por otra parte, como consecuencia de la globalización económica y para evitar conductas elusivas mediante la transferencia de bienes hacia el extranjero, se introdujo la declaración de bienes y derechos en el extranjero, habilitándose al efecto una sanción específica en caso de incumplimiento. La existencia de dicha sanción supone una modificación del procedimiento sancionador, cuando concurra la regularización de bienes y derechos tanto en el extranjero como en la jurisdicción interna ya que dicha sanción no resulta afectada por los criterios de calificación generales.

Además de las cuestiones mencionadas, se elimina la responsabilidad por infracción formal por falta de presentación de la declaración por medios electrónicos o telemáticos cuando la declaración se hubiera presentado por otros medios y siempre que se presente la declaración por medios electrónicos o telemáticos antes de cualquier requerimiento previo efectuado por la Administración tributaria o del inicio de un procedimiento sancionador.

**RESOLUCIÓN de 27 de marzo de 2019 de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 1/2019, de 12 de marzo, por el que se establece la neutralidad fiscal de determinadas reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva (BOG 03/04/2019).**

**SENTENCIA del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por la que se declara la nulidad parcial del artículo 100.1 de la Norma Foral 2/2005 General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 14/05/2019).**

**ORDEN FORAL 239/2019 de 15 de mayo, por la que se modifica la Orden Foral 173/2015, de 22 de abril, por la que se aprueba el modelo 586**

**«Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero», y se establece la forma y procedimiento para su presentación (BOG 20/05/2019).**

**ORDEN FORAL 240/2019 de 22 de mayo, por la que se aprueba el modelo 20R, de comunicación de la opción para la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo, y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el impuesto sobre sociedades (BOG 29/05/2019).**

**ORDEN FORAL 261/2019 de 30 de mayo, por la que se aprueba el modelo 126 de declaración-documento de ingreso 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 (establecimientos permanentes), en relación con las rentas o rendimientos obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros (BOG 06/06/2019).**

**ORDEN FORAL 260/2019 de 30 de mayo, por la que se aprueban las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno y el modelo 525 «Documento de acompañamiento de emergencia interno», aplicables en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el ámbito territorial interno. (BOG 07/06/2019).**

**ORDEN FORAL 285/2019 de 8 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 2018, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso (BOG 13/06/2019).**

**ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA****INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (ENERO – JUNIO 2019)**

**Amaia Beloki Gonzalez**  
**Luis Elizondo Lopetegui**  
 Delegación de Euskadi para la UE

**1. INTRODUCCIÓN**

- 1.1. Presidencia de Rumanía: 1 ene – 30 jun 2019
- 1.2. Reforma en la toma de decisiones de la UE sobre fiscalidad

**2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES**

- 2.1. Una base imponible común del impuesto sobre sociedades
- 2.2. Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas
- 2.3. Fiscalidad de la economía digital

**3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

- 3.1. Sistema definitivo del IVA
- 3.2. Reforma de los tipos de IVA
- 3.3. El IVA del comercio electrónico
- 3.4. Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos de recaudación del IVA
- 3.5. Simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas
- 3.6. El Comité mixto establecido por el Acuerdo entre la Unión Europea y Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA

**4. IMPUESTOS ESPECIALES**

- 4.1. Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
- 4.2. Impuestos especiales en lo que respecta al esfuerzo de defensa de la UE

**5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS**

- 5.1. Informe de Alemania sobre el estado de los trabajos en relación con el impuesto sobre las transacciones financieras

**6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA**

- 6.1. Lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal

**7. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN**

- 7.1. Introducción
- 7.2. Cartas de emplazamiento
- 7.3. Dictámenes motivados
- 7.3. Asuntos archivados
- 7.4. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE

**8. SENTENCIAS DEL 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 o Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE) en 2009. El trío fija los objetivos a largo plazo y elabora el programa común 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 Rumanía, Finlandia y Croacia, desde el 1 de enero de 2019 hasta el 30 de junio de 2020. En lo referente a la fiscalidad, el trío se ha propuesto como prioridad clave en su programa<sup>1</sup> garantizar una tributación justa y eficaz. Los tres países consideran que existe una necesidad real de adaptar los sistemas tributarios a la era digital. Por esta razón, las tres Presidencias impulsarán el trabajo de la Comisión Europea relativo a la fiscalidad digital, de conformidad con las Conclusiones del Consejo Europeo. Asimismo, se continuará trabajando en el resto de propuestas legislativas pendientes sobre fiscalidad y, en particular, las tres Presidencias harán esfuerzos para alcanzar resultados en relación al nuevo y definitivo sistema de IVA.

### 1.1. Presidencia de Rumanía: 1 enero – 30 junio 2019

Rumanía ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2019, siguiendo las prioridades de

su programa de trabajo<sup>2</sup> que fueron presentadas en el Consejo de Ministros de la UE de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), de 22 de enero<sup>3</sup>.

Rumanía se marcó como prioridad continuar los esfuerzos para modernizar el sistema del IVA, especialmente el régimen del IVA para el comercio electrónico. En la misma línea, la Presidencia rumana ha apoyado los debates relativos a la propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto de sociedades y ha trabajado en la propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales considerando paralelamente la posibilidad de encontrar una solución acordada internacionalmente.

Además, sobre la base de los progresos realizados durante la Presidencia austriaca, en el segundo semestre de 2018, la Presidencia rumana ha trabajado para avanzar en las negociaciones concernientes a las nuevas propuestas de la Comisión sobre los impuestos especiales.

Con el fin de fomentar la transparencia fiscal y la competencia fiscal justa a nivel mundial, la Presidencia rumana ha impulsado los trabajos para la actualización de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal tras la evaluación de los compromisos asumidos por terceros países.

Finalmente, con el objetivo de evitar la doble imposición y abordar el impacto negativo sobre la competitividad que podría producirse en el mercado interior, la Presidencia rumana ha promovido los debates sobre el Reglamento Fiscalis posterior a 2020, el programa de cooperación que permite a las administraciones tributarias nacionales adquirir e intercambiar información y experiencia.

Finlandia tomará el testigo de Rumanía y ejercerá la Presidencia rotatoria del Consejo de la

<sup>1</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14518-2018-INIT/es/pdf>

<sup>2</sup> <https://www.eu2018.at>

<sup>3</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5544-2019-INIT/en/pdf>

UE desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2019<sup>4</sup>.

## 1.2. Reforma en la toma de decisiones de la UE sobre fiscalidad

La Comisión Europea presentó, el 15 de enero, una Comunicación<sup>5</sup> mediante la cual ha abierto el debate acerca de la reforma en la toma de decisiones en la UE sobre la fiscalidad. En la actualidad, se requiere la unanimidad para la adopción de decisiones. La Comisión propone la transición hacia un sistema de votación por mayoría cualificada (el 55 % de los Estados miembros vota a favor, lo que en la práctica significa 16 de los 28 Estados miembros; y los Estados miembros favorables a la propuesta representan al menos el 65 % de la población total de la UE).

En la Comunicación, la Comisión pide que los líderes de la UE, el Parlamento Europeo y otras partes interesadas estudien la posibilidad de avanzar gradualmente en cuatro etapas hacia una toma de decisiones por mayoría cualificada como sigue:

- En la etapa 1, los Estados miembros deberían acordar el recurso a la toma de decisiones por mayoría cualificada cuando se trate de medidas que mejoren la cooperación y la asistencia mutua entre los Estados miembros en la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, así como de iniciativas administrativas destinadas a las empresas de la UE, por ejemplo, la armonización de las obligaciones de notificación. Estas medidas suelen ser bien acogidas por todos los Estados miembros, pero tienden a ser bloqueadas por motivos ajenos a las cuestiones de que se trata.
- En la misma línea, la etapa 2 introduciría la mayoría cualificada como una herramienta útil para avanzar en aquellas medidas en las que la fiscalidad apoya otros objetivos políti-

cos, tales como la lucha contra el cambio climático, la protección del medio ambiente o la mejora de la salud pública.

La Comisión sugiere que los Estados miembros decidan rápidamente alcanzar una decisión común para acometer las etapas 1 y 2.

- El uso de la mayoría cualificada en la etapa 3 ayudaría a modernizar las normas de la UE ya armonizadas, tales como las relativas al IVA y los impuestos especiales. Una toma de decisiones más rápida por parte de la UE en estos ámbitos permitiría a los Estados miembros mantener el ritmo de los últimos avances tecnológicos y de los cambios en el mercado en beneficio tanto de los países como de las empresas de la UE.
- La etapa 4 permitiría recurrir a la mayoría cualificada en grandes proyectos fiscales, como la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (CCCTB, por sus siglas en inglés) y un nuevo sistema de fiscalidad de la economía digital, que urgen para garantizar una fiscalidad justa y competitiva en la UE. En particular, la CCCTB sigue avanzando muy lentamente a consecuencia de la exigencia de unanimidad.

La Comisión sugiere que los Estados miembros se planteen desarrollar las etapas 3 y 4 para finales de 2025.

En el Consejo ECOFIN de 12 de febrero<sup>6</sup>, los Ministros mantuvieron un intercambio de puntos de vista en relación a esta transformación hacia la mayoría cualificada en la toma de decisiones de la UE propuesta por la Comisión Europea.

Un número considerable de Ministros se manifestó a favor de mantener la unanimidad actual, mientras que otros se mostraron abiertos a examinar si hay lugar para mejorar. La discusión del

<sup>4</sup> <https://eu2019.fi/en/frontpage>

<sup>5</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0008&aid=1560326788371&from=ES>

<sup>6</sup> <https://www.consilium.europa.eu/media/38505/st06301-en19.pdf>

Consejo ECOFIN no condiciona ninguna medida que el Consejo Europeo (los jefes de Estado y de Gobierno de la UE) vaya a adoptar sobre este asunto.

## 2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

### 2.1. Una base imponible común del impuesto sobre sociedades

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 relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades<sup>7</sup> (CCTB, por sus siglas en inglés) y la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades<sup>8</sup> (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 vinculadas a la actividad económica real.

La CCTB se centra en la primera fase, limitándose 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 dis-

posiciones contra la elusión fiscal y sobre la dimensión internacional del sistema tributario propuesto.

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 del Consejo

Desde la presentación de la reforma en 2016, se han venido celebrando periódicamente reuniones técnicas en el grupo de trabajo de fiscalidad directa adscrito al Consejo ECOFIN sobre la propuesta CCTB, coordinadas y lideradas por la Presidencia de turno de la UE.

Bajo Presidencia rumana, se han mantenido reuniones los días 17 de enero, 21 de febrero y 20 de marzo.

En la reunión de 17 de enero, se estudió el texto de compromiso presentado por la Presidencia rumana y los debates giraron en torno al ámbito de aplicación de la Directiva (umbral de 750 millones de euros), las definiciones, cálculo de la base imponible, ingresos exentos y pérdidas, los compromisos públicos y el fondo de comercio. No se produjeron acuerdos concretos.

Durante la reunión de 21 de febrero, se analizó el nuevo texto de compromiso de la Presidencia y se debatió particularmente sobre el ámbito de aplicación, los gastos deducibles, y las medidas anti-abuso y su vínculo con la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

<sup>7</sup> [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0021.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF)

<sup>8</sup> [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0016.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF)

En la reunión del 20 de marzo, se examinaron, de nuevo, casi todos los artículos de la Directiva, con las modificaciones propuestas por la Presidencia tras la última reunión, y los temas que más discusión generaron fueron el ámbito de aplicación de la Directiva, la lista de sectores que quedarían excluidos de la Directiva (el naviero, la minería o la silvicultura), la norma relativa a la limitación de los intereses y el leasing.

En términos generales, durante estos meses, han seguido creciendo las diferencias entre Estados miembros en torno a la cuestión clave de la ampliación del ámbito de aplicación de la CCTB para que abarque a todos los contribuyentes sujetos al impuesto de sociedades, y esto entorpece los avances a nivel técnico. De hecho, una mayoría de las delegaciones seguía mostrando una oposición o reservas a dicha ampliación, mientras que una serie de delegaciones (entre las que se encuentran la francesa y la alemana, que en 2018 presentaron un documento de posición común en relación con la propuesta CCTB) son de la opinión contraria o aún no han tomado una decisión.

A lo largo del semestre no se ha elevado la propuesta de Directiva al Consejo ECOFIN y, por lo tanto, los Ministros no la han impulsado políticamente por lo que, a pesar de algunos mínimos avances técnicos, la propuesta sigue sin dar los pasos adecuados hacia un acuerdo.

## 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.

El Grupo Código de Conducta está formado por representantes de alto nivel de los Estados

miembros y de la Comisión Europea. Lo preside un representante de un Estado miembro, por un mandato de dos años y con la asistencia de la Secretaría General del Consejo. La actual presidenta, Lyudmila Petkova (Bulgaria), fue nombrada en enero de 2019 y asumió el cargo el 5 de febrero de 2019.

Aunque el Código de Conducta no es un instrumento jurídicamente vinculante, su adopción compromete a los Estados miembros a: revisar, modificar y derogar las medidas fiscales que constituyan competencia fiscal perniciosa (desmantelamiento); y abstenerse de promulgar nuevas medidas de este tipo en el futuro (mantenimiento del statu quo).

Los trabajos del Grupo se han extendido últimamente a nuevos ámbitos, como: las medidas de lucha contra las prácticas abusivas; la transparencia y el intercambio de información en el ámbito de los precios de transferencia; las prácticas administrativas; y las relaciones con terceros países.

En estos ámbitos, se han acordado varias iniciativas de Derecho indicativo (es decir, normas que no son estrictamente vinculantes pero tampoco carecen de alcance jurídico), como la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales en diciembre de 2017.

### Reuniones del Grupo Código de Conducta

Entre enero y junio de 2019, se han celebrado varias reuniones del Grupo Código de Conducta. En concreto, el Grupo se ha reunido el 30 de enero, el 27 de febrero, el 11 de abril y el 20 de mayo.

Durante estas reuniones se ha debatido, entre otras, sobre las siguientes cuestiones:

- Programa de trabajo de la Presidencia rumana;
- *Standstill* (suspensión): régimen de *patent box* Lituania, régimen de propiedad intelectual de Polonia, impuesto de sociedades

para pequeños contribuyentes de Polonia y otros;

- Seguimiento de los regímenes de deducción de interés nacional;
- Rollback (desmantelamiento): régimen de *patent box* de Francia, régimen de sociedad de inversiones de Lituania y otros;
- Precios de transferencia;
- 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 14 de junio<sup>9</sup>, los Ministros adoptaron unas Conclusiones sobre los trabajos realizados en el marco del Grupo Código de Conducta de fiscalidad de las empresas así como un informe semestral sobre las actividades del grupo.

El Consejo acogió con satisfacción los progresos realizados por el Grupo durante la Presidencia rumana en particular por lo que respecta a la revisión de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores. Asimismo, los Ministros refrendaron las evaluaciones de mantenimiento del statu quo y de desmantelamiento que el Grupo ha acordado y solicitó al Grupo que siga supervisando el statu quo y la aplicación del desmantelamiento. También observaron con satisfacción que se ha completado la armonización de los regímenes de *patent box* de los Estados miembros con el planteamiento de nexos acordado. Por último, solicitó al Grupo que informe al Consejo de sus trabajos durante la Presidencia finlandesa.

### **2.3. Fiscalidad de la economía digital**

#### Propuestas de la Comisión Europea

<sup>9</sup> <https://www.consilium.europa.eu/media/39759/st10336-en19.pdf>

El 21 de marzo de 2018, la Comisión Europea presentó dos propuestas legislativas con el objetivo de posibilitar una fiscalidad más equitativa para las actividades digitales en la UE.

Por una parte, la propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales (ISD), que proponía gravar los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales<sup>10</sup>, respondía a las peticiones de varios Estados miembros de un impuesto provisional que abarcara las principales actividades digitales exentas por completo de impuestos en la UE. El ISD garantizaría que las actividades que actualmente no están efectivamente sujetas a tributación empezaran a generar ingresos para los Estados miembros de forma inmediata. También 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 perniciosas para el mercado único.

La Comisión planteaba que este régimen se aplicara únicamente como medida provisional hasta que se hubiera aplicado una reforma integral, y contenía mecanismos destinados a mitigar la posible doble imposición. Además, el impuesto solamente se aplicaría 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, con un tipo del 3%.

Por otra parte, la propuesta de Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa<sup>11</sup> 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.

<sup>10</sup> <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](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

<sup>11</sup> [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST\\_7419\\_2018\\_INIT&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_7419_2018_INIT&from=EN)



En 2018, se acordó centrar los debates en la propuesta de Directiva relativa al ISD. Asimismo, a raíz de los debates en el Consejo ECOFIN de 4 de diciembre de 2018<sup>12</sup> sobre la propuesta de Directiva ISD, se convino estudiar la posibilidad de crear un instrumento con un ámbito de aplicación más limitado, que abarcara únicamente la publicidad digital selectiva. Consecuentemente, volvió a redactarse el texto centrándose en los ingresos procedentes exclusivamente de la prestación de servicios de publicidad digital (el sistema común del impuesto sobre la publicidad digital - IPD).

#### Reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad del Consejo

Durante el primer semestre de 2019, bajo Presidencia rumana, se han celebrado tres reuniones técnicas del grupo: el 15 de enero, el 20 de febrero y el 20 de junio. El grupo de alto nivel se reunió, igualmente, el 31 de enero y el 28 de febrero.

#### Consejo ECOFIN de marzo

El 12 de marzo de 2019, la Presidencia rumana presentó el IPD al Consejo ECOFIN para alcanzar un acuerdo político. A falta de acuerdo en el seno del Consejo, la Presidencia propuso aplicar una doble vía para continuar los trabajos:

a) El Consejo y los Estados miembros continúan trabajando conjuntamente para alcanzar, de aquí a 2020, un acuerdo en relación con una solución mundial a escala de la OCDE, con el fin de hacer frente a los desafíos fiscales de la digitalización de la economía. La Presidencia pondrá todo su empeño en facilitar los debates y examinar al mismo tiempo la propuesta de Directiva sobre una presencia digital significativa.

b) En caso de que a finales de 2020 se haga evidente la necesidad de un plazo más extenso para alcanzar un acuerdo a escala de la OCDE, el Consejo podría, según resulte necesario, volver a abordar las propuestas IPD e ISD y el posible

enfoque de la UE con respecto a los retos fiscales derivados de la digitalización.

En el Consejo, los Ministros pidieron a los expertos que realizasen evaluaciones regulares de los avances obtenidos a escala internacional, para mantener a los Ministros informados y para presentar recomendaciones sobre acciones posteriores de la UE.

#### Fiscalidad digital en el ámbito internacional

En marzo de 2018, el Marco Inclusivo de la OCDE elaboró un informe provisional en el que se comprometió a alcanzar una solución basada en el consenso a largo plazo sobre los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía y los temas pendientes de BEPS (erosión de la base imponible y al traslado de beneficios) para su informe final en 2020. Así, el “Programa de trabajo para desarrollar una solución de consenso para los desafíos tributarios derivados de la digitalización de la economía<sup>13</sup>” de la OCDE fue adoptado en el Marco Inclusivo, en la sesión de BEPS, del 28 al 29 de mayo de 2019, y fue aprobado por los Ministros del G20, en su reunión del 9 junio 2019.

Por otra parte, el 6 de mayo de 2019, el comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas, Pierre Moscovici, envió una carta a los Ministros de Hacienda de la UE en la que proponía continuar las deliberaciones con los Estados miembros acerca del debate actual sobre la reforma fiscal internacional en el G20 y en la OCDE. A dicha carta se adjuntaba un documento de análisis que proponía que la UE colaborase con la OCDE de manera coordinada con el fin de influir de forma significativa en los debates internacionales y en consonancia con los intereses y requisitos comunes de la UE<sup>14</sup>

<sup>12</sup> <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ECOFIN/2018/12/04/>

<sup>13</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

<sup>14</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9150-2019-INIT/en/pdf>

El Consejo ECOFIN del 17 de mayo<sup>15</sup> debatió sobre la fiscalidad digital en el contexto internacional. Los Ministros se mostraron a favor de mantener debates a escala de la UE con vistas a cambiar impresiones acerca de las cuestiones en fase de negociación en la OCDE, especialmente en lo que respecta a la evaluación del impacto de las opciones estratégicas de la OCDE.

### 3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

De acuerdo a lo que se estableció en el Plan de Acción sobre el IVA<sup>16</sup>, en los últimos años la Comisión ha ido proponiendo un número considerable de propuestas legislativas en materia de IVA. En su conjunto, dichas propuestas están encaminadas a modernizar el sistema del IVA para adaptarlo a la economía digital y a las necesidades de las pequeñas y medianas empresas, hacer frente a la brecha del IVA y mejorar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA. Basándose en los progresos realizados durante los mandatos de Presidencias anteriores, la Presidencia rumana ha seguido trabajando en varios expedientes legislativos en este ámbito del IVA.

En particular, durante el mandato de la Presidencia rumana en el primer semestre de 2019, los expedientes legislativos que fueron objeto de debate por parte del Consejo o sus órganos preparatorios, según los casos, han abarcado los siguientes ámbitos del IVA:

- Sistema definitivo del IVA
- Reforma de los tipos de IVA
- Paquete de aplicación del IVA sobre el comercio electrónico
- Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos de recaudación del IVA
- Simplificación de las normas del IVA para

las pequeñas empresas

- El Comité mixto establecido por el Acuerdo entre la Unión Europea y Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA.

#### 3.1. Sistema definitivo del IVA

Durante el mandato de la Presidencia rumana, el debate sobre este expediente abarcó la posibilidad de seguir adelante con medidas de acompañamiento como el «pago fraccionado».

En general, muchos Estados miembros expresaron opiniones favorables a un análisis más detallado de esta medida, en particular de su repercusión sobre el movimiento de efectivo de las empresas y el aumento de la carga administrativa.

Como ya indicó el Consejo, procede señalar que la mejor manera de avanzar es seguir centrándose en los elementos clave de la propuesta de la Comisión y en el análisis de las opciones de medidas de acompañamiento.

Los Estados miembros convienen en que el siguiente paso podría consistir en continuar explorando medidas de acompañamiento, teniendo asimismo en cuenta, en su caso, la posibilidad de una aplicación más amplia de las nuevas tecnologías.

Por el momento, con vistas a llegar a un acuerdo sobre un sistema del IVA que sea mejor que el temporal, parece apropiado considerar una serie de opciones. Entre ellas se incluirían, por ejemplo, las opciones ya debatidas en el Grupo «Cuestiones Fiscales»: la propuesta de pasar a la «responsabilidad del proveedor» para la entrega de bienes intracomunitarios transfronterizos entre empresas, combinada con obligaciones de información o restricciones al derecho de deducir el IVA soportado o con una responsabilidad solidaria y conjunta del cliente junto con un «pago fraccionado».

<sup>15</sup> <https://www.consilium.europa.eu/media/39568/st09434-en19-vf.pdf>

<sup>16</sup> <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/1-2016-148-ES-F1-1.PDF>

Los Estados miembros también están de acuerdo en que el debate sobre el sistema definitivo del IVA siga siendo una de las prioridades en el ámbito del IVA. No obstante, este debate no debería evitar ni aminorar los esfuerzos por mejorar, en su caso, el sistema actual del IVA, que seguirán vigentes hasta que se alcance un acuerdo sobre el régimen definitivo.

### 3.2 Reforma de los tipos de IVA

Durante la Presidencia rumana prosiguió el análisis técnico de la propuesta que presentó la Comisión en enero de 2018. Dicha propuesta legislativa tiene por objeto introducir normas sobre fijación de tipos de IVA para toda la UE, aplicables a partir de la entrada en vigor del régimen definitivo de la tributación de los intercambios entre los Estados miembros.

Hay que resaltar que algunos Estados miembros ven necesario un debate acerca de la propuesta de reforma de los tipos de IVA también en el contexto de la propuesta legislativa de un sistema definitivo del IVA, puesto que ambos textos formarán parte de un sistema coherente del IVA una vez que hayan sido aprobados.

En el transcurso de los debates técnicos de las reuniones de estos 6 meses, se destacó la necesidad de desarrollar un portal web que recoja todos los tipos reducidos de IVA en toda la UE, para así facilitar el comercio entre Estados miembros. Varios Estados miembros apoyan una «lista positiva» en lugar de la «lista negativa» que figura en la actual propuesta de Directiva. También se apuntó que los bienes se podrían identificar mediante códigos CN y los servicios mediante códigos CPA, tanto en la lista como en el portal de la base de datos sobre los impuestos en Europa (TEDB, por sus siglas en inglés).

### 3.3. El IVA del comercio electrónico

En el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de 12 de marzo de 2019, se acordaron las normas de desarrollo relativas al régimen del IVA del comercio electrónico que se adoptó en diciembre de 2017.

Estas nuevas medidas detalladas garantizarán una transición suave hacia el nuevo régimen que entrará en vigor en enero de 2021.

Los textos de las normas de desarrollo para la aplicación de la normativa sobre el IVA al comercio electrónico están disponibles en esta dirección:

<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7245-2019-INIT/es/pdf>

### 3.4. Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos de recaudación del IVA

En diciembre de 2018, la Comisión presentó un paquete legislativo que constaba de dos propuestas:

- i) Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago;
- ii) Reglamento por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa a fin de combatir el fraude en el ámbito del IVA.

Estas dos propuestas legislativas tienen por objeto facilitar la detección del fraude fiscal por parte de las autoridades de los Estados miembros y complementar el actual marco regulador del IVA recientemente modificado por la Directiva del IVA sobre el comercio electrónico. El objetivo de las propuestas es establecer una normativa de la UE que permita a los Estados miembros recopilar de forma armonizada los registros transmitidos por vía electrónica por los proveedores de servicios de pago y establecer un nuevo sistema electrónico central para el almacenamiento de la información sobre pagos y para el ulterior tratamiento de dicha información por los funcionarios competentes en materia de lucha contra el fraude en los Estados miembros en el marco de Eurofisc<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Eurofisc es la red para el intercambio multilateral

Durante el mandato de la Presidencia rumana, ese expediente se debatió en ocho reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» y de los agregados fiscales, en las que los Estados miembros tomaron nota del satisfactorio avance realizado en los análisis técnicos de la propuesta de la Comisión, con el fin de acordar un texto transaccional.

Los debates en el Grupo «Cuestiones Fiscales» dejaron claro que será necesario seguir trabajando en el Consejo y sus órganos preparatorios antes de poder alcanzar un acuerdo entre los Estados miembros sobre este expediente.

### 3.5. Simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas

El examen técnico de este expediente se inició durante el mandato de la Presidencia búlgara y continuó bajo las Presidencias austriaca y rumana.

De las negociaciones de dicho expediente se desprende que «será preciso lograr un equilibrio adecuado ofreciendo una simplificación justa y proporcionada de las obligaciones del IVA a las pequeñas empresas, garantizando al mismo tiempo la instauración de medidas pertinentes de cooperación administrativa (en particular, soluciones informáticas) entre autoridades tributarias de los Estados miembros, de modo que se aplique correctamente el régimen modificado para pequeñas empresas y no conduzca a una merma del control fiscal y a un aumento del riesgo de fraude o evasión del IVA.» Teniendo presente este objetivo, también se consideró necesario modificar el Reglamento (UE) n° 904/2010 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA.

Durante el mandato de la Presidencia rumana, ese expediente se debatió en cinco reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» y de los agregados fiscales, así como en las reuniones del Grupo de Alto Nivel de los días 7 de mayo y 4 de junio

de señales de alerta temprana para luchar contra el fraude del IVA, establecida en virtud del capítulo X del Reglamento (UE) n° 904/2010

de 2019, en las que los Estados miembros tomaron nota del satisfactorio avance realizado.

Los debates en el Grupo «Cuestiones Fiscales», el Grupo de Alto Nivel y el Comité de Representantes Permanentes dejaron claro que será necesario seguir trabajando en el Consejo y sus órganos preparatorios antes de poder alcanzar un acuerdo definitivo entre los Estados miembros sobre este expediente.

### 3.6. El Comité mixto establecido por el Acuerdo entre la Unión Europea y Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA

El texto resultante de los debates de las delegaciones, que recabó el acuerdo unánime del Grupo «Cuestiones Fiscales», fue presentado al Consejo con vistas a obtener su aprobación y adopción. El 12 de marzo de 2019, el Consejo adoptó la Decisión (UE) 2019/425 sobre la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión Europea en el Comité mixto establecido por el Acuerdo entre la Unión Europea y el Reino de Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

En la reunión del Grupo celebrada el 21 de marzo de 2019, la Comisión informó a las delegaciones sobre las novedades en torno al establecimiento del Comité mixto y el contenido del orden del día de su primera reunión.

## 4. IMPUESTOS ESPECIALES

Durante el mandato de la Presidencia rumana, los expedientes legislativos que fueron objeto de debate por parte del Consejo o sus órganos preparatorios, según los casos, abarcaban los siguientes ámbitos de los impuestos especiales:

- Régimen general de los impuestos especiales
- Estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

- Inclusión del municipio italiano Campione d'Italia y las aguas italianas del Lago de Lugano en el territorio aduanero de la UE
- Modificación de las normas de la UE sobre el IVA y los impuestos especiales en lo que respecta al esfuerzo de defensa de la UE

#### 4.1. Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

En los Consejos de 12 de marzo y 17 de mayo, se debatieron medidas para mejorar el entorno empresarial para los productos sujetos a impuestos especiales, en concreto el alcohol y las bebidas alcohólicas, con el objeto de garantizar una competencia leal y reducir la carga administrativa para las empresas.

El Consejo trató las siguientes propuestas:

- la Directiva sobre el régimen general de los impuestos especiales
- el Reglamento sobre cooperación administrativa en lo que se refiere al contenido del registro electrónico
- la Directiva relativa a las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

A pesar de los importantes avances logrados en las negociaciones, los ministros no alcanzaron un acuerdo definitivo sobre el paquete de medidas. El Consejo seguirá trabajando a nivel técnico con vistas a alcanzar cuanto antes una solución transaccional aceptable para todos los Estados miembros.

Los impuestos especiales son impuestos indirectos sobre la venta o el uso de productos específicos, como el alcohol, el tabaco y la energía. Los ingresos procedentes de dichos impuestos van a parar en su totalidad al país donde se pagan. Desde 1992, los países de la UE han contado con normas comunes para garantizar que esos impuestos especiales se apliquen de la misma forma y a los mismos productos en toda la UE.

Además de la armonización de los tipos mínimos de los impuestos especiales (que no están sujetos a una revisión por el momento), la legislación de la UE también establece disposiciones comunes que se aplican a todos los productos.

El 25 de mayo de 2018, la Comisión propuso una serie de nuevas normas sobre impuestos especiales, que abarcan tanto los acuerdos generales sobre impuestos especiales como la estructura de los impuestos especiales sobre el alcohol.

#### Disposiciones generales de los impuestos especiales

El objetivo de esta propuesta es alinear los impuestos especiales y los procedimientos aduaneros de la UE, a fin de mejorar la libertad de circulación de los impuestos especiales emitidos para el consumo en el mercado único, al tiempo que se garantiza que los Estados miembros cobran el impuesto correcto. También tiene como objetivo reducir la carga administrativa y legal para las pequeñas empresas. Las propuestas contienen una serie de medidas para racionalizar y simplificar los procesos que cubren la interacción de exportación e importación y los movimientos dentro de la UE de productos de impuestos especiales.

La directiva sobre disposiciones generales para los impuestos especiales establece, entre otras cosas, la guía para las cantidades de bienes de impuestos especiales que los particulares pueden adquirir para su propio uso y transporte de un estado miembro a otro sin impuestos.

#### Armonización de estructuras de impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas

El objetivo principal de esta propuesta es actualizar las normas que rigen las estructuras del impuesto especial sobre el alcohol dentro de la UE para mejorar el entorno empresarial y reducir los costos para las pequeñas empresas productoras de alcohol.

La propuesta establece un sistema de certificación uniforme en la UE para confirmar el es-

tado de los pequeños productores independientes, reconocible en todos los países de la UE.

Introduce una solución para bebidas como otras bebidas fermentadas y productos intermedios en toda la UE que resolverá el obstáculo actual para los pequeños productores de esas bebidas que no tienen acceso a las tasas reducidas que ofrecen los pequeños productores de cerveza y alcohol etílico.

El texto también aumenta el umbral para cerveza de menor resistencia que puede beneficiarse de tasas reducidas de 2,8% en volumen a 3,5% en volumen. Este cambio fomentará más innovación y el desarrollo de nuevos productos y debería alentar a los consumidores a elegir bebidas alcohólicas de baja concentración en lugar de las estándar, reduciendo así el consumo de alcohol.

En el curso de las negociaciones, el Consejo tuvo en cuenta una variedad de consideraciones, que incluyen problemas de salud y una recogida eficiente del alcohol para alcanzar un compromiso que podría ser aceptable para todas las delegaciones.

#### **4.2. Impuestos especiales en lo que respecta al esfuerzo de defensa de la UE**

El 24 de abril de 2019, la Comisión presentó la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en lo que respecta al esfuerzo de defensa en el marco de la Unión.

El objetivo de dicha propuesta legislativa es armonizar el tratamiento a efectos del IVA de los esfuerzos de defensa en el marco de la UE y la OTAN; el régimen de las exenciones de los impuestos especiales debería armonizarse de forma similar. La propuesta responde a los recientes avances en el marco de la política común de seguridad y defensa (PCSD).

El 16 de mayo de 2019, la Comisión presentó la propuesta legislativa al Grupo «Cuestiones Fiscales». Los Estados miembros dieron su punto de vista inicial sobre el texto, a reserva de un estudio más detenido, y apoyaron de forma general el objetivo de dicha propuesta legislativa. El estudio de la propuesta de la Comisión está en curso.

#### **5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS**

En el Consejo de 14 de junio, los Estados miembros que participan en la cooperación reforzada informaron al Consejo acerca de la situación de los trabajos acerca del impuesto sobre las transacciones financieras (ITF), a partir de una nota de Alemania.

Los Estados miembros participantes indicaron que están debatiendo la opción de un ITF basado en el modelo francés de este impuesto, así como la posible mutualización de los ingresos entre los Estados miembros participantes como contribución al presupuesto de la UE.

Aunque todos los Estados miembros participan en las deliberaciones, la adopción de la Directiva requerirá en el Consejo el acuerdo unánime de los países participantes, previa consulta al Parlamento Europeo.

##### **5.1. Informe de Alemania sobre el estado de los trabajos en relación con el impuesto sobre las transacciones financieras**

Desde hace años se viene debatiendo acerca de un impuesto sobre el sector financiero a nivel europeo. Ya en 2011 la Comisión Europea propuso un impuesto armonizado sobre las transacciones financieras para los Estados miembros de la UE. Dado que dicha propuesta no recabó la mayoría necesaria a nivel de la UE, a partir de 2013 se prosiguieron los trabajos para la introducción de dicho impuesto en el marco de una cooperación reforzada entre Alemania, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia (hasta diciembre de 2015), Francia Grecia, Italia y Portugal.

En este contexto, la Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva (básicamente idéntica) para los Estados miembros participantes en la cooperación reforzada.

Al no poderse lograr durante estos años ningún avance en las negociaciones sobre dicho impuesto, Alemania y Francia decidieron el 19 de junio de 2018, con ocasión de su reunión en Meseberg, imprimir un nuevo impulso a las negociaciones hasta entonces estancadas y fijarse como objetivo concluir con éxito las negociaciones a nivel de la UE. El proceso debe ahora avanzar y concluir rápidamente. El impuesto existente en Francia, que fundamentalmente tiene por objeto la imposición de las transacciones de acciones emitidas a nivel nacional, debe servir como modelo.

Los ingresos podrían utilizarse para financiar el gasto europeo.

En enero de 2019, Alemania y Francia concretaron sus planes y presentaron un documento con su posición común:

El impuesto sobre las transacciones financieras según el modelo francés debería gravar la adquisición de acciones de sociedades cotizadas que tengan su sede principal en un Estado miembro de la Unión Europea y cuya capitalización a 1 de diciembre del año anterior supere los 1000 millones de euros. Se sometería a impuesto la transmisión de la propiedad con ocasión de la adquisición de participaciones de sociedades anónimas cotizadas. No estarían sujetas a imposición las ofertas públicas iniciales, la creación de mercado ni el mercado intradiario. El tipo impositivo no debería ser inferior al 0,2 %. Los ingresos deberían revertir sobre el presupuesto europeo o el presupuesto de la zona del euro pendiente aún de creación. Los ingresos recaudados a nivel nacional deberían distribuirse entre los Estados miembros según un mecanismo de distribución aún por definir.

El 11 de marzo de 2019 los ministros de Hacienda de los Estados participantes en la cooperación reforzada se reunieron en paralelo al Consejo ECOFIN. Entre los ministros existe un consenso

para que las negociaciones relativas al impuesto sobre las transacciones financieras prosigan tomando como base la propuesta franco-alemana. También existe acuerdo en que los ingresos se distribuyan por medio de un mecanismo de compensación entre los Estados que quieran introducir dicho impuesto. Los detalles concretos todavía se están debatiendo. El objetivo es debatir oportunamente el tema en el Consejo ECOFIN para presentar a todos los Estados miembros las reflexiones del grupo de los Estados participantes en la cooperación reforzada.

## 6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

### 6.1. Lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal

El 5 de diciembre de 2017, el Consejo ECOFIN adoptó unas Conclusiones sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales<sup>18</sup>. La lista recogía los países o territorios no pertenecientes a la UE que no se habían comprometido suficientemente en respuesta a las inquietudes de la UE.

En el Consejo ECOFIN, de 12 de marzo de 2019<sup>19</sup>, se adoptó una lista revisada y un estado de la cuestión actualizado. El Consejo ECOFIN, de 17 de mayo de 2019<sup>20</sup>, retiró a tres países o territorios de la lista (Aruba, Barbados y Bermudas) y el Consejo ECOFIN, de 14 de junio de 2019<sup>21</sup>, eliminó a Dominica de la lista. Así, quedan once entradas en la lista de la UE: Belice, Emiratos Árabes Unidos, Fiyi, Guam, Islas Marshall, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Omán, Samoa, Samoa Americana, Trinidad y Tobago, y Vanuatu

18 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/es/pdf>

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-com-mon-eu-list\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-com-mon-eu-list_en)

19 <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2019/03/12/taxation-council-revises-its-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

20 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8828-2019-REV-1/es/pdf>

21 <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2019/06/14/taxation-dominica-re-moved-from-the-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/>

## 7. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

### 7.1. 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 (en adelante, TJUE) que, en determinados casos, impone sanciones económicas.

#### 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 período 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.

#### Nuevo cálculo de las sanciones económicas

En relación a las sanciones, el 20 de febrero de 2019, la Comisión Europea ha adaptado su método de cálculo al proponer sanciones económicas al TJUE en los procedimientos de infracción<sup>22</sup>.

Al calcular la sanción económica propuesta, además de la gravedad de la infracción y su

<sup>22</sup> [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0225\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0225(01)&from=ES)



duración, la Comisión siempre había tenido en cuenta tanto la capacidad de pago del Estado miembro como su peso institucional. Para traducir estos dos elementos en una cifra, la Comisión había analizado hasta ahora el producto interior bruto (PIB) del Estado miembro y el número de votos que le habían sido asignados en el Consejo.

En una sentencia reciente, el Tribunal de Justicia consideró que las normas de votación del Consejo modificadas por el Tratado de Lisboa ya no podían utilizarse para este fin. Puesto que la Comisión consideraba que, además de basarse en el PIB de los Estados miembros, había de seguir teniéndose en cuenta el peso institucional, para la Comisión era necesario un nuevo método que así lo reflejase.

Con este fin, la Comisión utilizará en el futuro el número de escaños asignados en el Parlamento Europeo a cada Estado miembro. Esto debería dar lugar a importes que no generen diferencias injustificadas entre los Estados miembros y que sigan siendo lo más próximos posible a los resultantes del método de cálculo actual, que son tanto proporcionales como suficientemente disuasorios.

La Comisión aplica el método de cálculo adaptado desde el 20 de febrero. Una vez que la retirada del Reino Unido de la UE sea jurídicamente efectiva y con independencia de que el Acuerdo de Retirada entre en vigor o no, la Comisión recalculará las medias pertinentes y ajustará en consecuencia las cifras establecidas en la Comunicación.

## 7.2. Cartas de emplazamiento

24 enero 2019 – La Comisión pide a Italia que modifique su legislación sobre el impuesto municipal sobre la propiedad

La Comisión envió, el 24 de enero, una carta de emplazamiento a Italia pidiéndole que cambie su normativa por la que confiere condiciones más favorables en determinados impuestos municipales sobre la primera vivienda en Italia

a pensionistas italianos que vivan en la UE o en países del Espacio Económico Europeo.

Los pensionistas italianos que viven en el extranjero están exentos de un impuesto municipal sobre la propiedad conocido como «IMU» o pueden beneficiarse de reducciones de impuestos locales sobre sus bienes inmuebles en Italia. Por ello, la Comisión solicita a Italia que cambie su legislación derogando esas condiciones favorables.

24 enero 2019 – La Comisión vuelve a pedir a Hungría que ajuste su sistema de control del transporte por carretera a las normas de la UE

La Comisión envió a Hungría una carta de emplazamiento complementaria para confirmar que los requisitos de un sistema de control del transporte por carretera no cumplen la legislación de la UE en materia de IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo) y solicitar que se modifiquen.

En el marco del sistema electrónico de control del comercio y el transporte (EKAER), las empresas están obligadas a facilitar a las autoridades fiscales húngaras información detallada a efectos del IVA sobre determinados medios de transporte de la empresa que utilicen las vías públicas. La Comisión confirma que los requisitos del sistema EKAER vulneran las normas del IVA, ya que afectan principalmente a las transacciones transfronterizas de la UE e introducen formalidades administrativas relacionadas con el cruce de fronteras. Además, la Comisión considera que la legislación húngara infringe los principios de neutralidad y proporcionalidad, así como la libertad de empresa garantizada por la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE.

24 enero 2019 – La Comisión insta a Hungría a que ajuste los tipos impositivos sobre los cigarrillos al umbral mínimo de la UE

La Comisión decidió enviar a Hungría una carta de emplazamiento por no alcanzar el umbral mínimo de la UE para los impuestos especiales aplicables a los cigarrillos, tal como exigen las normas de la UE sobre las labores del tabaco

(Directiva 2011/64/UE del Consejo). Las normas actuales exigen que los Estados miembros apliquen un impuesto especial sobre los cigarrillos de, como mínimo, el 60 % del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados a consumo en su territorio. Junto con otros Estados miembros, se concedió a Hungría un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2017 para cumplir este requisito, pero el impuesto especial aplicado sobre los cigarrillos por Hungría sigue estando por debajo del umbral mínimo.

24 enero 2019 – La Comisión pide a Polonia que modifique su legislación sobre el IVA aplicable a los productos sujetos a impuestos especiales facilitados por los destinatarios

La Comisión envió una carta de emplazamiento a Polonia para que modifique sus normas en materia de IVA que obligan a los destinatarios que prestan servicios de despacho de aduana para productos sujetos a impuestos especiales (como, por ejemplo, el combustible) a pagar el IVA no solo sobre los servicios prestados por el propio destinatario, sino también sobre el importe del impuesto especial y sobre el cargo de combustible recaudado.

Y esto se produce a pesar de que no realizan adquisiciones de combustible dentro de la UE a tenor de las normas de la UE vigentes en materia de IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo, sobre el IVA). Esto también puede dar lugar a una doble imposición, dado que los clientes de estas empresas también están obligados a pagar el IVA por la adquisición dentro de la UE de este combustible.

24 enero 2019 – La Comisión pide a Portugal que modifique su legislación sobre la fiscalidad de los automóviles

La Comisión decidió iniciar un procedimiento de infracción contra Portugal por no tener en cuenta el componente medioambiental del impuesto de matriculación sobre los vehículos usados importados de otros Estados miembros a efectos de amortización.

La Comisión considera que la legislación portuguesa no es compatible con el artículo 110 del TFUE, dado que los vehículos usados importados procedentes de otros Estados miembros soportan mayor carga impositiva que los vehículos usados adquiridos en el mercado portugués porque su amortización no se tiene plenamente en cuenta.

24 enero 2019 – La Comisión pide a España que elimine las condiciones indebidamente restrictivas de los diferimientos fiscales en los casos de escisiones de empresas

La Comisión envió una carta de emplazamiento en la que se pide a España que suprima las condiciones de la legislación española que son contrarias a la Directiva sobre fusiones (Directiva 90/434/CEE del Consejo).

La finalidad de dicha Directiva es garantizar que las reorganizaciones de las empresas, como las fusiones y las escisiones, no se vean obstaculizadas por la tributación en el momento de la reestructuración. Por tanto, la tributación de las plusvalías resultante de dicha reorganización deberá diferirse a una venta o enajenación posterior de los activos y las acciones. No obstante, la legislación española establece condiciones indebidamente restrictivas para determinados tipos de escisiones de empresas: el diferimiento del pago del impuesto no se concederá si los accionistas de la sociedad escindida no reciben la misma proporción de acciones en todas las sociedades resultantes de la escisión, a menos que los activos adquiridos sean ramas de actividad.

24 enero 2019 – La Comisión pide que España modifique las normas relativas a los informes país por país exigidas a las empresas multinacionales

La Comisión envió a España una carta de emplazamiento en la que le pide que aplique en su totalidad las normas de la UE relativas a los informes país por país exigidas a los grupos de empresas multinacionales (Directiva 2016/881 del Consejo, Cuarta Directiva sobre cooperación administrativa).

Las actuales normas españolas carecen de una serie de elementos relativos a las obligaciones de presentar informes por parte de empresas multinacionales.

7 marzo 2019 - La Comisión pide a Finlandia que ajuste al Derecho de la UE sus normas sobre deducibilidad fiscal de las contribuciones de grupo

La Comisión decidió enviar una carta de emplazamiento a Finlandia en la que le pide que modifique su legislación sobre la deducibilidad fiscal de las contribuciones de grupo entre empresas nacionales afiliadas. La actual legislación finlandesa no permite la deducibilidad fiscal de las contribuciones realizadas a empresas afiliadas en otros Estados miembros de la UE o el EEE en la medida en que dichas contribuciones cubran las pérdidas definitivas (tal como las define el TJUE) en las que dichas empresas afiliadas hayan incurrido. Esta diferencia de trato entre las empresas residentes en Finlandia y las residentes en otros Estados miembros de la UE o el EEE es contraria a la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE y artículo 31 del Acuerdo EEE).

7 marzo 2019 - La Comisión pide a Hungría que ajuste su derecho sobre la adquisición de propiedades a la normativa de la UE

La Comisión envió a Hungría una carta de emplazamiento en la que le pide que modifique sus normas sobre el derecho de adquisición de propiedades por lo que se refiere a las fundaciones. Actualmente la legislación húngara exime a herencias, donaciones y la transferencia con contrapartida de propiedades, destinadas a fundaciones nacionales, mientras que sí se grava a fundaciones comparables registradas en otros Estados miembros de la UE y del EEE y en países no pertenecientes a la Unión. La diferencia de trato entre las fundaciones húngaras y no húngaras crea una mayor carga fiscal para las fundaciones comparables registradas en otros países de la UE o del EEE o en países no pertenecientes a la UE y es contraria a la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE).

7 marzo 2019 - La Comisión pide a España que elimine la discriminación en la tributación de los

ingresos por percepción de alquileres por parte de personas físicas no residentes

La Comisión envió una carta de emplazamiento a España pidiéndole que elimine un trato fiscal discriminatorio para los no residentes en relación con los ingresos derivados del alquiler de viviendas. A efectos del impuesto sobre la renta, las personas físicas residentes disfrutaban de una reducción del 60 % de los ingresos netos obtenidos por el alquiler de bienes inmuebles utilizados por el arrendatario como vivienda. Sin embargo, las personas físicas no residentes no pueden beneficiarse de esta reducción. Así pues, los inversores de otros Estados miembros de la UE o del EEE están sujetos a un trato diferente que restringe indebidamente la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE).

7 marzo 2019 - La Comisión pide a España que elimine la discriminación en materia de fiscalidad de las plusvalías

La Comisión decidió enviar una carta de emplazamiento a España en la que le pide que garantice la igualdad de trato de las plusvalías procedentes de acciones para los contribuyentes residentes en Noruega, Islandia y Liechtenstein. Con determinadas condiciones, la legislación española exime de impuestos sobre plusvalías derivadas de la transferencia de acciones a residentes fiscales en España y en otros Estados miembros de la UE. Sin embargo, los residentes fiscales en los Estados de la AELC que participan en el EEE no pueden beneficiarse de tal exención. La Comisión considera que la legislación española restringe la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE).

6 junio 2019 - La Comisión insta a Chipre a que modifique sus normas sobre los vehículos importados

La Comisión envió una carta de emplazamiento a Chipre sobre la inmovilización de vehículos de motor. La legislación chipriota prevé la inmovilización in situ de vehículos de motor sin previo aviso cuando no se hayan respetado las normas de

importación y matriculación temporales. Además, en determinados casos pueden imponerse multas administrativas que podrían superar el valor del vehículo. Los Estados miembros están obligados a cumplir el Derecho de la UE y sus principios generales, como el principio de proporcionalidad, y el TJUE ha declarado en repetidas ocasiones que las medidas o sanciones administrativas no deben ir más allá de lo estrictamente necesario y deben estar en consonancia con las libertades consagradas en el artículo 45 del TFUE.

6 junio 2019 - Impuestos sobre vehículos - La Comisión pide a Malta que modifique su legislación relativa al impuesto anual de circulación de los automóviles

La Comisión envió una carta de emplazamiento a Malta en la que le solicita que modifique sus normas sobre la fiscalidad de los automóviles. Con arreglo a la legislación maltesa vigente, los automóviles matriculados en Malta después del 1 de enero de 2009 e importados de otros Estados miembros soportan mayor carga impositiva que los automóviles similares matriculados en Malta antes de esa fecha, incluso si el vehículo importado estaba previamente matriculado en otro Estado miembro. La Comisión considera que la legislación maltesa no es compatible con el Derecho de la UE. Según la jurisprudencia del TJUE, se infringe el artículo 110 del TFUE cuando el cálculo de los impuestos viales se basa en criterios distintos, con el resultado de que se imponen impuestos más elevados a los automóviles importados de otros Estados miembros que a los vehículos no importados.

### 7.3. Dictámenes motivados

24 enero 2019 - La Comisión Europea pide a Francia que ajuste normas fiscales relacionadas con los servicios de cuidado personal y de ayuda a domicilio al Derecho de la UE

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a Francia como consecuencia de las desventajas fiscales relacionadas con el cuidado personal y los servicios de ayuda a domicilio que soportan algunos contribuyentes residentes

y no residentes. En la actualidad se concede un crédito fiscal para los servicios de asistencia prestados en el domicilio a los contribuyentes o, en determinadas condiciones, a sus ascendientes únicamente si tales servicios se prestan en una residencia situada en Francia. Esta condición es contraria a los principios del Derecho de la UE, ya que penaliza a los contribuyentes residentes en Francia que están domiciliados en otro Estado de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE). Esto también penaliza a los contribuyentes no residentes que se encuentran en una situación comparable a la de los residentes porque obtienen la mayor parte de sus ingresos de su actividad en Francia.

24 enero 2019 - La Comisión Europea pide a Alemania que ajuste sus normas al Derecho de la UE en lo que respecta al régimen de IVA a tanto alzado aplicado a los agricultores

La Comisión envió 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 2006/112/CE del Consejo, sobre el IVA) permiten a los Estados miembros aplicar un régimen de IVA a tanto alzado a 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. Sin embargo, Alemania aplica el régimen de tanto alzado por defecto a todos los agricultores, incluidos los propietarios de grandes explotaciones, sin distinguir entre aquellos que se enfrentarían a tales dificultades y a los que no.

Además, según las cifras de la institución suprema de auditoría de Alemania (Bundesrechnungshof), el hecho de permitir que el importe a tanto alzado se aplique de esta manera a los agricultores da lugar a una compensación excesiva del IVA

soportado, lo cual no está permitido en virtud de las normas de la UE y genera importantes distorsiones de la competencia en el mercado interior.

24 enero 2019 - La Comisión Europea insta a Alemania a modificar las disposiciones restrictivas de los impuestos de salida en relación con el impuesto sobre las plusvalías

La Comisión envió un dictamen motivado a Alemania por el establecimiento de un impuesto inmediato de salida sobre la transferencia de activos a un Estado miembro de la UE o del EEE.

La transferencia de activos alemanes de empresas alemanas a un beneficiario cuya sede esté en un Estado de la AELC que forme parte del EEE (Noruega, Islandia y Liechtenstein) recibe un trato menos favorable que las transacciones meramente internas. Esto se debe a que el Derecho alemán exige que las plusvalías no realizadas estén incluidas en la base imponible de ese ejercicio financiero para tales transferencias.

En segundo lugar, los contribuyentes no residentes no pueden beneficiarse de este aplazamiento, sino que se les grava de forma inmediata, lo que supone un incumplimiento de la libertad de establecimiento. Por tanto, es probable que las normas alemanas en cuestión disuadan a los contribuyentes de ejercer su libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE) y la correspondiente disposición del Acuerdo EEE. Si Alemania no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

24 enero 2019 - La Comisión pide a Portugal que ajuste sus normas fiscales relativas a la venta de bienes inmuebles por parte de no residentes

La Comisión Europea decidió enviar a Portugal un dictamen motivado en el que se le pide que modifique las disposiciones restrictivas sobre el impuesto de salida para las plusvalías y lo ajuste a las sentencias pertinentes del TJUE.

Portugal había gravado las plusvalías de los contribuyentes no residentes a un tipo fijo del 28 %,

mientras que los residentes estaban sujetos a un impuesto progresivo aplicable a tales ingresos. En dos asuntos (asunto C-443/06, Hollmann contra Fazenda Pública, y C-184/18, Fazenda Pública contra Teixeira), el Tribunal consideró que esta diferencia de trato era incompatible con la libre circulación de capitales garantizada por el artículo 63 del TFUE y por el Acuerdo EEE.

Portugal ha introducido la opción de que los no residentes puedan ser tratados como residentes y se grave el 50 % de estas plusvalías de fuentes portuguesas con tipos progresivos del impuesto aplicable a tales ingresos. Sin embargo, la jurisprudencia de la UE señala que la mera posibilidad de ser tratado como contribuyente residente no subsana la infracción si la imposición por defecto sigue imponiendo una carga mayor a los contribuyentes no residentes.

24 enero 2019 - La Comisión pide a Rumanía que cumpla la legislación de la UE en materia de devolución de los impuestos de matriculación indebidamente cobrados

La Comisión Europea remitió un dictamen motivado a 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.

El TJUE considera que estos impuestos infringen las normas de la UE (artículo 110 del TFUE). Las normas rumanas relativas a la devolución de impuestos no cumplen los principios de cooperación leal, equivalencia y efectividad.

24 enero 2019 - La Comisión pide a Reino Unido que ajuste sus normas relativas al impuesto sobre la renta al Derecho de la UE

La Comisión envió un dictamen motivado al Reino Unido en relación con su legislación nacional relativa a la desgravación fiscal por pérdidas en la enajenación de acciones.

En la actualidad, solo pueden acogerse a la desgravación las acciones de las empresas que llevan a cabo sus actividades comerciales, en

su totalidad o principalmente, en el Reino Unido. Esta norma pone en situación de desventaja a los contribuyentes que invierten en acciones de empresas que llevan a cabo su actividad en otros Estados miembros de la UE distintos del Reino Unido. También impone una restricción a la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE).

24 enero 2019 - La Comisión pide al Reino Unido que adapte su normativa sobre desgravación fiscal de los préstamos a comerciantes

La Comisión decidió remitir un dictamen motivado al Reino Unido en relación con su legislación nacional relativa a la desgravación fiscal por préstamos a comerciantes.

La legislación británica establece en la actualidad una desgravación específica cuando un «préstamo aprobado» resulta incobrable. En este caso, el prestamista tiene derecho a reclamar que el importe del préstamo sea deducible con cargo al impuesto sobre las plusvalías o al impuesto de sociedades sobre las ganancias imputables, a los que está sujeto. No obstante, las normas diferencian entre el tratamiento fiscal de los «créditos incobrables» concedido a los residentes y a los no residentes en el Reino Unido. Esto impone una restricción injustificada a la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE).

7 marzo 2019 – La Comisión pide a Alemania que elimine la discriminación en materia de prima de vivienda a los trabajadores transfronterizos

La Comisión Europea envió un dictamen motivado a Alemania por denegar a los trabajadores transfronterizos una prima de vivienda (Wohnungsbau-Prämie). Los contribuyentes que trabajan en Alemania y están sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas en Alemania, pero residen en otro Estado miembro o en un país del EEE, reciben un trato menos favorable que los contribuyentes nacionales por lo que se refiere a esta prima. En particular, la prima de ahorro vivienda anual se concede únicamente, en principio, a los residentes y solo puede utilizarse para la adquisición o la construcción de

una vivienda propia situada en Alemania. Por tanto, es probable que estas normas disuadan a los contribuyentes de ejercer los derechos que les confiere el Tratado en relación con la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE y artículo 31 del Acuerdo EEE).

6 junio 2019 - La Comisión insta a Polonia a que ajuste a las normas de la UE las prácticas nacionales relativas a las exenciones al alcohol importado utilizado para producir medicamentos

La Comisión envió un dictamen motivado a Polonia por no permitir que los importadores de alcohol utilizado en medicamentos hagan uso de una exención obligatoria del impuesto especial, en caso de que no opten por el régimen suspensivo. Las normas polacas vigentes no ofrecen margen para la devolución del impuesto especial pagado por la importación del alcohol etílico utilizado para producir medicamentos después de que este se haya abonado. Esta práctica es contraria a las disposiciones del Derecho de la UE relativas a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y al principio de proporcionalidad (Directiva 92/83/CEE del Consejo). Si Polonia no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

6 junio 2019 - La Comisión insta a Hungría a que ajuste al umbral mínimo de la UE los tipos impositivos sobre los cigarrillos

La Comisión Europea, como ya lo hizo con la carta de emplazamiento el pasado 24 de enero, ha enviado el 6 de junio un dictamen motivado a Hungría por no haber alcanzado el umbral mínimo de la UE para los impuestos especiales sobre los cigarrillos, fijado por las normas de la Unión sobre las labores del tabaco (Directiva 2011/64/UE del Consejo). Las normas actuales, que tienen por objeto garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y un nivel elevado de protección de la salud humana, exigen que los Estados miembros apliquen un impuesto especial sobre los cigarrillos equivalente, como mínimo, al 60

% del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos. Se concedió a Hungría un largo período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2017 para que aumentara gradualmente el impuesto especial sobre los cigarrillos y alcanzara el umbral mínimo exigido. Hasta la fecha, el impuesto especial aplicado por Hungría sigue por debajo de ese umbral, lo que genera distorsiones de la competencia con otros Estados miembros y es contrario a la política de protección de la salud de la UE. Si Hungría no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

#### 7.4. Asuntos archivados

##### 24 enero 2010 – La Comisión archiva el caso por lo que se refiere a Chequia, Grecia y Polonia

La Comisión está satisfecha de que Chequia, Grecia y Polonia hayan transpuesto las medidas relativas al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias de los Estados miembros a la información contra el blanqueo de capitales (Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, Quinta Directiva sobre cooperación administrativa).

La Comisión ha decidido archivar estos tres expedientes de infracción. La Comisión incoó procedimientos de infracción contra estos tres Estados miembros en enero de 2018 y, en junio de 2016, se envió un dictamen motivado a las autoridades griegas.

#### 7.5. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE

##### 24 enero 2019 – La Comisión lleva a Alemania ante el Tribunal por no ajustarse a las normas de la UE sobre las devoluciones del IVA

La Comisión decidió, el 24 de enero, llevar a Alemania ante el TJUE por rechazar determinadas solicitudes de devolución del IVA a empresas de otros Estados miembros.

Concretamente, Alemania se niega en algunos casos al reembolso del IVA sin pedir información

adicional al solicitante de la devolución cuando considera que la información facilitada sobre la naturaleza de los bienes y servicios suministrados es insuficiente para tomar una decisión sobre la solicitud. Esta práctica da lugar a situaciones en las que se deniega la devolución del IVA a solicitantes que cumplen los requisitos sustanciales e infringe el derecho a la devolución del IVA establecido con arreglo a las normas de la UE (la Directiva 2006/112/CE del Consejo, sobre el IVA y la Directiva 2008/9/CE del Consejo, sobre la devolución del IVA).

La decisión de remitir el asunto al Tribunal de Justicia se debe a que Alemania no ha ajustado su legislación al Derecho de la UE tras el dictamen motivado de la Comisión.

##### 24 enero 2019 – La Comisión lleva al Reino Unido ante el Tribunal por incumplir las normas de la UE para determinados mercados de productos básicos

La Comisión decidió, el 24 de enero, llevar al Reino Unido ante el TJUE por ampliar el ámbito de aplicación de una medida del IVA que permite exenciones del IVA para determinados mercados de productos básicos.

Actualmente, el Reino Unido aplica un tipo cero del IVA a las transacciones realizadas en determinados mercados de productos básicos en el Reino Unido. Desde que la excepción fue notificada a la Comisión en 1977, el Reino Unido ha ampliado considerablemente el alcance de la medida, lo que supone que ya no se limita al comercio de los productos básicos contemplados originalmente. En virtud de las normas de la UE acordadas por todos los Estados miembros (la Directiva 2006/112/CE del Consejo, sobre el IVA), el ámbito de aplicación de este tipo de excepciones no puede ampliarse. Además, ello genera importantes distorsiones de la competencia en detrimento de otros mercados financieros en el seno de la UE.

La remisión al Tribunal es consecuencia del hecho de que el Reino Unido no ha adaptado su legislación a la legislación de la UE sobre el

IVA tras el dictamen motivado de la Comisión de julio de 2018.

24 enero 2019 – La Comisión lleva a Italia ante el TJUE por su trato preferente en el impuesto de registro de las propiedades

La Comisión Europea tomó la decisión, el 24 de enero, de llevar a Italia ante el TJUE por no modificar su legislación que establece un tipo impositivo reducido para los italianos residentes en el extranjero que compren la primera vivienda en territorio italiano.

Estos emigrantes italianos tienen derecho a un tipo preferencial en el impuesto sobre el registro sin tener que cumplir el requisito de residencia. Los nacionales de otros Estados miembros no tienen derecho a tal trato preferente si no residen o establecen su residencia efectivamente en un plazo de dieciocho meses en el municipio en el que se encuentra la propiedad. Este tipo de trato discriminatorio, basado directamente en la nacionalidad, no está permitido en virtud del TFUE.

6 junio 2019 - La Comisión lleva a Austria ante el Tribunal por no ajustarse a las normas de la UE en materia de IVA aplicables a las agencias de viajes

La Comisión ha llevado a Austria ante el TJUE por no aplicar correctamente las normas especiales en materia de IVA a las agencias de viajes. Con arreglo al régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes, el IVA solo debe aplicarse al margen de beneficio obtenido en las ventas de servicios de viaje a los consumidores. Sin embargo, a cambio, las agencias de viajes no pueden deducir el IVA que abonan al comprar servicios a otras empresas. Austria no aplica correctamente esta norma, ya que actualmente excluye del régimen los servicios de viaje vendidos a otras empresas. Esta exclusión no está permitida con arreglo a las normas vigentes de la UE y puede generar una distorsión de la competencia. Asimismo, Austria infringe esta disposición (Directiva sobre el IVA, Directiva 2006/112/CE del Consejo) al calcular el IVA que deben abonar

las agencias de viajes sobre el volumen de negocios global durante el período impositivo. La jurisprudencia de la UE (Comisión/España, asunto C-189/11) afirma claramente que la base imponible debe definirse para cada venta individual y no calcularse sobre la base de un conjunto de ventas.

6 junio 2019 - La Comisión lleva a España ante el Tribunal por imponer sanciones desproporcionadas en caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre activos mantenidos en el extranjero

La Comisión ha llevado a España ante el TJUE por la imposición de sanciones desproporcionadas a los contribuyentes españoles por no comunicar los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE y del EEE («el Modelo 720»). Actualmente, España exige que los contribuyentes residentes presenten información sobre los activos que mantienen en el extranjero. Esto incluye bienes, cuentas bancarias y activos financieros. De no presentarse esta información a tiempo y en su totalidad, pueden imponerse sanciones superiores a las aplicadas en caso de infracciones similares en una situación puramente nacional y que tal vez lleguen a superar el valor de los activos en el extranjero. La Comisión considera que esas sanciones por cumplimiento incorrecto o tardío de esta obligación legítima de presentar información son desproporcionadas y discriminatorias. Pueden disuadir a empresas y particulares de realizar inversiones o ejercer la libre circulación a través de las fronteras en el mercado único. Por consiguiente, estas disposiciones entran en conflicto con las libertades fundamentales en la UE, como la libre circulación de personas, la libre circulación de los trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales.

## 8. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

26 febrero 2019 - El Tribunal General de la UE anula la Decisión de la Comisión que calificaba de ayuda estatal el régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles



Una Ley de 1990 obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas (en lo sucesivo, las «S.A.D.»), con objeto de fomentar una gestión más responsable de su actividad. Se estableció sin embargo una excepción: los clubes deportivos profesionales que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la Ley podían optar por seguir funcionando bajo la forma de clubes deportivos. Cuatro clubes de fútbol profesional se acogieron a esta posibilidad: el Fútbol Club Barcelona (Barcelona), el Club Atlético Osasuna (Pamplona), el Athletic Club (Bilbao) y el Real Madrid Club de Fútbol (Madrid). Como personas jurídicas sin ánimo de lucro, a diferencia de las S.A.D., estos clubes tuvieron así derecho a un tipo de gravamen específico sobre sus rendimientos, que hasta 2016 fue inferior al tipo de gravamen aplicable a las S.A.D.

En una Decisión de 2016, la Comisión Europea declaró que España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el impuesto de sociedades en favor de los cuatro clubes de fútbol profesional mencionados. Según la Comisión, este régimen no era compatible con el mercado interior, por lo que ordenó a España que lo suprimiera y que recuperase con carácter inmediato y efectivo de los beneficiarios el importe de la ayuda otorgada. El Fútbol Club Barcelona y el Athletic Club recurrieron contra la Decisión de la Comisión ante el Tribunal General de la Unión Europea. Mediante sentencia dictada el 26 de febrero en el asunto T-865/16, Fútbol Club Barcelona/Comisión, el Tribunal General anula la Decisión de la Comisión que calificaba de ayuda estatal el régimen fiscal de estos cuatro clubes de fútbol profesional españoles. En cambio, el Tribunal desestima el recurso del Athletic Club en el asunto T-679/16.

El Tribunal señala que la Comisión cometió un error en la apreciación de los hechos y hace constar que la Comisión, a quien incumbía la carga de la prueba, no acreditó suficientemente con arreglo a Derecho que la medida controvertida confiriese una ventaja a sus beneficiarios.

#### 14 marzo 2019 - El Tribunal de Justicia establece que la enseñanza de la conducción automóbil para las categorías B y C1 no es una enseñanza escolar o universitaria exenta de IVA

La autoescuela privada A & G Fahrschul-Akademie (en lo sucesivo, «A & G») impugna ante los órganos jurisdiccionales alemanes la negativa de las autoridades tributarias alemanas a eximir del pago del IVA a los cursos de conducción automóbil que imparte. Se trata en concreto de cursos para la obtención de los permisos de conducción para los vehículos de las categorías B y C1, 1 vehículos destinados al transporte de personas y que no excedan de 3,5 o 7,5 toneladas.

A & G alega que los cursos que imparte cubre la transmisión de los conocimientos teóricos y prácticos necesarios para la obtención de permisos de conducción para vehículos de las categorías B y C1. En su opinión, la finalidad de esa enseñanza no es puramente recreativa, dado que la posesión de esos permisos puede responder, en particular, a necesidades profesionales. En consecuencia, considera que la enseñanza impartida a tal efecto está comprendida en la exención prevista por la Directiva IVA para la «enseñanza escolar o universitaria».

El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) pretende saber si el concepto de «enseñanza escolar o universitaria» cubre la enseñanza de la conducción automóbil en cuestión.

Mediante su sentencia de 14 marzo en este asunto, el Tribunal de Justicia da una respuesta negativa. Según el Tribunal de Justicia, el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido de la Directiva, remite, en general, a un sistema integrado de transmisión de conocimientos y competencias relativas a un conjunto amplio y diversificado de materia, así como a la profundización y al desarrollo de esos conocimientos y de esas competencias por los alumnos y los estudiantes a medida de su progresión y de su especialización en el seno de los distintos grados constitutivos de ese sistema.

Ese concepto no cubre la enseñanza de la conducción automóvil impartida por una autoescuela, como A & G, para la obtención de los permisos de conducción para vehículos de las categorías B y C1.

Cierto es que la enseñanza de la conducción automóvil tiene por objeto varios conocimientos de índole teórica y práctica. No obstante, no deja de ser una enseñanza especializada que no equivale, por sí sola, a la transmisión de conocimientos y de competencias relativas a un conjunto amplio y diversificado de materias, así como a su profundización y su desarrollo, que resulta característica de la enseñanza escolar o universitaria.

12 junio 2019 – Sentencia del Tribunal de Justicia sobre el asunto prejudicial en materia de IVA, remitido por el Tribunal Supremo (asunto C-185/18 Oro Efectivo, S.L., y Diputación Foral de Bizkaia)

Oro Efectivo, S.L. se dedica a la compra, venta, importación y exportación de materias primas, piedras preciosas y metales preciosos. En el marco de su actividad económica adquiere de particulares objetos con alto contenido en oro o metales preciosos que revende a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o de piezas diversas de metales preciosos, para su posterior transformación y reintroducción en el tráfico comercial.

La Hacienda Foral de Bizkaia consideró que las compras de objetos de oro y de otros metales a particulares durante los años 2010 a 2012 estaban sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Oro Efectivo impugnó la resolución tributaria ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, alegando que varios órganos jurisdiccionales nacionales habían dictado resoluciones en las que se declaraba que esas operaciones de compra no debían sujetarse al mencionado impuesto. Asimismo, adujo que las adquisiciones de que se trata se habían hecho en el marco de su actividad comercial. Por último, señaló que la sujeción a dicho tributo violaba el principio de neutralidad fiscal establecido en el Derecho de

la UE porque daría lugar a una doble imposición, puesto que esas adquisiciones ya habían sido gravadas por el IVA.

El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia rechazó la reclamación en junio de 2015, por lo que Oro Efectivo interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. En septiembre de 2016 este último desestimó a su vez el recurso, por lo que Oro Efectivo recurrió en casación ante el Tribunal Supremo. Éste observa que la solución del litigio depende del alcance del principio de neutralidad fiscal, tal y como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia.

Por ello, el Tribunal Supremo preguntó al Tribunal de Justicia de la UE si la Directiva del IVA y el principio de neutralidad fiscal se oponen a la normativa de la Hacienda Foral de Bizkaia, que sujeta a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del IVA, la adquisición por una empresa de objetos con un alto contenido en oro o en otros metales preciosos de particulares, cuando dichos bienes están destinados a la actividad económica de la citada empresa, que lo adquiere para su reventa a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o de piezas diversas de metales preciosos, con vistas a su transformación y su posterior reintroducción en el tráfico comercial.

Pues bien, el Tribunal de Justicia de la UE ha declarado, mediante esta sentencia, que la Directiva del IVA y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de la Hacienda Foral de Bizkaia.

## 9. INFORMES Y PUBLICACIONES

Study on the evaluation of invoicing rules of Directive 2006/112/EC, 01/2019

<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/486f3631-2db1-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF>

Taxation paper 75: The Impact of the CCTB on the Effective Tax Burden of Corporations: results from the Tax Analyzer Model, 15/03/2019

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_paper\\_75.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_75.pdf)

Effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology – (2018 report), 03/2019

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/final\\_report\\_2018\\_effective\\_tax\\_levels\\_revised\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/final_report_2018_effective_tax_levels_revised_en.pdf)

VAT refunds and reimbursements: A quantitative and qualitative study, 05/2019

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/publications/studies-made-commission/](https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/studies-made-commission/)

The fight against tax fraud, European Parliamentary Research Service, 01/2019

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/633153/EPRS\\_BRI\(2019\)633153\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/633153/EPRS_BRI(2019)633153_EN.pdf)

VAT fraud - Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament, 10/2018

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL\\_STU\(2018\)626076\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU(2018)626076_EN.pdf)





## LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL: MEDIDAS UNILATERALES A LA ESPERA DE UNA SOLUCIÓN GLOBAL

M<sup>a</sup> ISABEL PORTILLO Y GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (\*)

### I. CONTEXTO DE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Los principios básicos de la legislación fiscal actual no permiten, en general, gravar las rentas derivadas de actividades empresariales en un territorio a menos que exista un nexo físico entre el mismo y aquellos que obtienen las rentas cuya imposición se pretende. Incluso en el caso de la existencia de dicho nexo, la aplicación de las reglas vigentes en materia de precios de transferencia no siempre resulta en la deseable alineación entre el lugar en el que el valor es creado y aquel en el que se entiende realizado el hecho imponible. Esta falta de equilibrio está en gran medida motivada por la revolución tecnológica que ha tenido lugar en las últimas décadas, a consecuencia de la cual han surgido nuevas fórmulas de negocio que desafían los cimientos de nuestro marco fiscal actual, escapando del gravamen en el estado en el que el valor es creado sin necesidad de acudir a complicados entramados de ingeniería fiscal; todo esto debido a que las normas tributarias aplicables hasta nuestros días ni siquiera contemplaban la existencia de estos modelos de negocio cuando fueron establecidas. A la luz de los razonamientos anteriores, se hace notorio que el marco fiscal internacional vigente debe ser objeto de revisión, con el fin de adecuar sus principios a la innovadora casuística que presenta la denominada Economía Digital.

(\*) Subinspectora de tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia y Jefa de Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia, respectivamente.

Como antecedentes de las propuestas normativas que serán objeto de estudio encontramos el *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS, por sus siglas en inglés) de la OCDE y del G20, y en concreto su Acción 1, en la que se analizan los desafíos fiscales planteados por la Economía Digital. Así, en el último informe provisional del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital<sup>1</sup>, se acuerda la necesidad de revisar y armonizar tanto el concepto de nexo, como criterio generador de potestades tributarias, como las reglas de atribución de beneficios en lo que a la Economía Digital se refiere<sup>2</sup>. Y es que, para que una Administración tributaria pueda gravar una renta determinada, es necesario, en primer lugar, establecer un criterio que sirva como punto de conexión entre la actividad generadora del beneficio y el territorio en el que dicha administración ejerce sus potestades tributarias. Una vez concluida la existencia de dicho nexo, quedarán aún por determinar las reglas cuya aplicación servirá para fijar qué parte del beneficio en cuestión puede ser definitivamente gravado por ella. Se contempla en el informe provisional, asimismo, un marco de referencia en relación a posibles soluciones temporales a implementar por las jurisdicciones fiscales que así lo estimen

1 OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

2 Ver párrafo 397 del documento "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS"

conveniente durante el período que transcurra hasta que una solución definitiva en materia de fiscalidad de la Economía Digital sea de aplicación, pese a hacerse eco de los efectos adversos que podrían derivarse de su implantación<sup>3</sup>. El Estado español es una de las jurisdicciones que está realizando avances por esta vía, como analizaremos en profundidad más adelante.

En el ámbito de los anteriores razonamientos, la Comisión Europea presentó en marzo de 2018 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"<sup>4</sup> 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"<sup>5</sup>, ambas enfocadas, la primera en el corto plazo y la segunda con carácter de permanencia, a implementar nuevas fórmulas de imposición que tienen como objeto gravar una riqueza cuya vigente forma de tributación genera una discordancia entre el lugar en que se llevan a cabo las actividades que crean valor y el territorio que ostenta la competencia fiscal sobre los resultados de las mismas, apoyándose en la creencia de que una aportación conjunta por parte de todos los Estados miembros de la UE servirá para impulsar los avances en la materia a nivel global.

Queda patente, por lo tanto, el aumento de la preocupación generada con motivo de lo que se percibe como una pérdida de recaudación por parte de aquellas jurisdicciones fiscales en las que se llevan a cabo actividades de naturaleza digital que no generan obligaciones de índole tributario material en su territorio. De dicha preocupación han surgido determinadas modificaciones en el contexto de la fiscalidad internacional, entre las que pueden destacarse los últimos cambios que ha experimentado el concepto de establecimiento permanente en el

modelo de convenio de doble imposición de la OCDE que, habiendo sido impulsados por la acción 7 del proyecto BEPS: "Impedir la elusión artificial del estatuto de establecimiento permanente", responden al propósito de incorporar a dicho concepto fórmulas de negocio que otrora quedaban excluidas de la definición tradicional de establecimiento permanente pese a constituir en la práctica actividades comerciales con entidad propia en el país de la fuente. Baste mencionar, como ejemplo de lo anterior, el supuesto referido a actividades como el almacenamiento de bienes, que durante largo tiempo ha tenido en todo caso la consideración de mera actividad preparatoria o auxiliar, y que, por lo tanto, no otorgaba derechos tributarios al territorio en el que se llevaba a cabo, y que ha pasado a perder ese carácter en ciertos supuestos que, como no podía ser de otra manera, coinciden básicamente con aquellas situaciones en las que el negocio llevado a cabo puede calificarse de digital. Sin embargo, pese a la idoneidad de modificaciones como la comentada, cuando se trata de atribuir derechos de imposición sobre actividades basadas en la entrega de bienes materiales, establecer un nexo en aquellos casos en los que la actividad realizada consiste en la prestación de servicios digitales, incluyendo la entrega de bienes que no precisan de un soporte físico, hacen necesarios otros planteamientos.

Conviene destacar en todo caso que, a pesar de las novedades introducidas en las diferentes legislaciones fiscales como consecuencia de las medidas propuestas en el proyecto BEPS, no existe aún un consenso a nivel OCDE en lo que se refiere a la forma de tributación óptima que debe ser aplicada a la nueva economía digitalizada. Por este motivo, y en previsión de una posible tardanza en alcanzar posturas comunes a nivel global en este ámbito, se presentan las propuestas de directiva que nos ocupan en la órbita jurisdiccional de la Unión Europea con el fin de contribuir a la consecución de la ansiada solución global, así como para evitar que, como consecuencia del lento avance en la materia y de la falta de consenso general en lo que a una solución definitiva se refiere, un mayor tiempo de espera se traduzca en un aumento en el número

3 Ver párrafo 407 del documento "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS"

4 COM(2018) 148, 21. 3.2018

5 COM(2018) 147, 21. 3.2018

de medidas unilaterales implementadas por parte de los Estados miembros, que tendrían como resultado la fragmentación del mercado único.

Pero, ¿por qué deberían cambiarse las reglas de atribución de la potestad tributaria entre jurisdicciones fiscales cuando de actividades digitales transfronterizas se trata? Si el criterio general es entender que los ingresos derivados del ejercicio de actividades económicas deben someterse a tributación en el país en el que esté establecido aquel que los obtiene, ¿qué justifica la aplicación de un criterio ad hoc en este caso? La clave radica en la conjunción de varios factores.

Por una parte, siendo quizá este el hecho más novedoso y destacable, los negocios altamente digitalizados presentan un input específico que no se contempla en el modelo de imposición fiscal tradicional, que no es otro que el valor creado por los usuarios. Y es que, en la Economía Digital, el usuario deja de ser un mero consumidor de bienes y servicios para convertirse en un creador de activos esenciales para el funcionamiento de la empresa. Este fenómeno es consecuencia del uso que hacen las empresas digitales de los datos que conforman la huella digital de algunos de sus clientes o usuarios, ya que, apoyándose en el uso de potentes algoritmos matemáticos recopilan, monitorizan y tratan los datos por estos generados convirtiéndolos finalmente en un intangible básico para el desarrollo y la supervivencia de su negocio. De hecho, puede decirse que en el ámbito de la economía digital existen dos tipos de clientes; por una parte, se encuentran los clientes convencionales, que reciben bienes o servicios a cambio de un precio dado. Por otra, los que podríamos catalogar como clientes sinérgicos, cuya particularidad se encuentra en la retribución que entregan a cambio del servicio recibido. Así, los clientes sinérgicos disfrutan muchas veces de precios bajos e incluso inexistentes en los servicios que reciben, ya que su verdadero valor a ojos de la entidad prestadora de servicios digitales no deriva únicamente de los pagos que realizan, sino de los ingresos indirectos que a esta le generan. A modo de ejemplo, pueden mencionarse los modelos de negocio en los que el servicio per se

es aparentemente gratuito, como podría ocurrir en algunas redes sociales on-line, en las que la monetización que obtiene la entidad propietaria de la red social derivada de la aportación de valor que realiza el usuario a través de la cesión de sus datos de navegación a favor de aquella, supera con creces el importe del precio que el usuario pagaría por el servicio recibido. En este caso, como cliente tradicional encontraríamos a numerosas empresas de todo ámbito que utilicen la red social como plataforma publicitaria; publicidad cuya efectividad y, por ende valor, va a estribar en el grado de personalización que presente, siendo esta más o menos precisa en función de los datos que, habiendo sido generados por los usuarios de la red social, hayan sido cedidos a esta. Llegados a este punto no puede obviarse además un factor que incrementa el valor aportado por el usuario en estas operaciones, como es el *network effect* o efecto red, que se da cuando, a medida que aumenta el número de usuarios de un bien o servicio, se incrementa el valor del mismo para estos usuarios, y que deriva del “valor de sincronización”<sup>6</sup>, consistente en el aumento de valor obtenido como consecuencia de la posibilidad de interactuar con otros usuarios. Es evidente que esto sucedería en el ejemplo propuesto, ya que el éxito o fracaso de una red social depende en gran medida de su número de usuarios, y un incremento del mismo funcionará como reclamo que resultará en la incorporación de otros nuevos clientes sinérgicos, lo que inevitablemente aumentará el número de clientes tradicionales, y, por lo tanto, el importe de los ingresos obtenidos por la entidad prestadora del servicio digital. La existencia de los clientes sinérgicos ha sido uno de los factores claves en el impulso para un cambio de paradigma en los esquemas de tributación, ya que las reglas fiscales tradicionales no tienen en cuenta el valor que es creado por ellos, problema que tratan de resolver las directivas cuyo contenido será objeto de estudio más adelante.

Por otra parte, cuando se prestan servicios digitales, disponer de presencia física en el lugar en

<sup>6</sup> S.J. Liebowitz and Stephen E. Margolis, *Network externalities (Effects)*, en <https://www.utdallas.edu/~liebowit/palgrave/network.html>

el que las actividades se llevan a cabo no es un factor determinante, lo que facilita enormemente escapar de la aplicación de las reglas tributarias tradicionales. Debe tenerse en cuenta que, siendo los activos más valiosos en el mundo de la economía digital los intangibles, la deslocalización de los factores de producción y la tributación casi a la carta se convierte en algo relativamente fácil de conseguir en este ámbito. Se da entonces el fenómeno conocido como *scale without mass*, en el que entidades con alta presencia económica en un territorio determinado no tributan en él por no tener un nexo físico con el mismo. Por la estrecha relación que guarda con lo anterior, cabe además invocar el objetivo tantas veces reiterado a lo largo de los textos preparatorios de las directivas que nos ocupan, que no es otro que la consecución de un *level playing field* o competencia equitativa, ya que, al no tener las empresas digitales una presencia física que sirva como nexo generador de obligaciones fiscales en el país de la fuente, se benefician de las ventajas de operar en países con sistemas legales estables a cuyo mantenimiento no colaboran. Todo lo anterior lleva habitualmente a una menor tributación de las empresas digitales, generándose desigualdades entre estas y aquellas otras que llevan a cabo actividades a través de modelos de negocio tradicionales a las que las reglas fiscales les son de aplicación sin restricciones.

En definitiva, si bien es cierto que la falta de agilidad con la que las novedades tributarias internacionales de gran calado se introducen en las legislaciones nacionales hace que ajustes concretos como el aplicado a la definición de establecimiento permanente sean bienvenidos, queda patente que este tipo de modificaciones no son suficientes, ya que continuamente surgen nuevos modelos de negocio que, no pudiéndose concebir fuera del ámbito digital, no encuentran un reflejo en el sistema de tributación tradicional. Es debido a esto por lo que surge la necesidad de llevar a cabo cambios que operen a nivel global modificando el marco fiscal internacional vigente, que se ha mostrado ineficiente cuando trata de lidiar con los modelos de negocio que surgen de la unión del mundo empresarial y el digital.

De esta necesidad nacen los intentos por parte de la OCDE, primero, y de la UE, más tarde, de implementar nuevas reglas de imposición cuya aplicación sea válida no solo en relación a las empresas tradicionales, sino también respecto de aquellas que ya operan en entornos digitales y de las que están por hacerlo, ya que el número de estas últimas crece cada día.

## II. PROPUESTAS EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

### A) Presencia digital significativa

#### 1. Cuestiones previas

El 21 de marzo de 2018 la Comisión Europea lanza la ya citada "Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa." Nos encontramos ante un proyecto que nace con el propósito de ser aplicable de forma perdurable, al menos hasta que se acuerde una solución global en este ámbito, y cuyo objetivo es introducir una definición consensuada a nivel europeo de lo que se ha calificado como una *presencia digital significativa*, viniendo a complementar al resto de supuestos que conforman la actual definición de establecimiento permanente, tal y como queda establecida en las legislaciones fiscales nacionales de ámbito de europeo, así como en los convenios para evitar la doble imposición de los que los Estados miembros son firmantes.

Las causas que justifican su puesta en marcha quedan recogidas en el punto 1 de la exposición de motivos que la precede, en particular en su primer apartado, *Razones y objetivos de la propuesta*. Así, el texto introductorio se hace eco del rápido crecimiento que están experimentando las empresas digitales en comparación con el que presenta el resto de la economía, y señala el gran peso que tienen en este sector económico los datos recabados de los usuarios, un intangible cuyo papel en la generación de valor no se ve reconocido en las reglas fiscales existentes en nuestros días. Por otro lado, se plantea cómo habiendo sido concebida la normativa fiscal



vigente en un momento en el que la creación de valor y la presencia física iban de la mano, el nacimiento de una Economía Digital cuyos modelos de negocio escapan a la necesidad de contar con dicha presencia física hace necesario introducir nuevos criterios de atribución de derechos de imposición que se adecuen a esta nueva realidad. Asimismo, se hace hincapié en la singularidad de los intangibles presentes en el mundo digital, que obligan a emprender modificaciones en las reglas de atribución de beneficios en lo que a precios de transferencia se refiere. Se revela en este apartado, en definitiva, la obsolescencia del actual modelo de imposición tributaria, que pese a tener la pretensión de gravar los beneficios allí donde el valor es generado no puede desplegar sus efectos frente a las nuevas fórmulas de negocio surgidas como consecuencia del uso de las tecnologías digitales.

En cuanto a las motivaciones expuestas, es incuestionable que la implantación a nivel global de Internet y las nuevas tecnologías digitales hacen ahora factible algo imposible de concebir en el pasado; operar en territorios de todo el mundo sin necesidad de dotarse de una presencia física en ellos. Sin duda esto ha facilitado enormemente la internacionalización de las empresas digitales, que pueden llevar a cabo actividades de ámbito transnacional sin tener que verse afectadas por las legislaciones fiscales de los países en los que operan, ya que estas generalmente solo serán de aplicación cuando la presencia de la empresa digital en un territorio concreto se materialice en un establecimiento permanente, lo que, como ya se ha comentado anteriormente, únicamente ocurrirá cuando el negocio llevado a cabo se corresponda con alguno de los supuestos tasados que responden a la definición de este término, que se basan fundamentalmente en el hecho de contar con una presencia física en aquel territorio en el que las actividades económicas son llevadas a cabo. Esta situación, tal y como señalan Y. Brauner y P. Pistone<sup>7</sup>, crea un sesgo fiscal no buscado a favor de las empresas digitalizadas que operan

de forma remota, y que disfrutan de una fiscalidad más ventajosa que aquellas otras que, operando en el mismo mercado, siguen un modelo económico tradicional. Pocos pueden ser por lo tanto, a estas alturas, los detractores de llevar a cabo las modificaciones precisas para alinear la realidad fiscal con la económica.

Se recogen en la exposición de motivos, además, los objetivos de esta propuesta, que no son otros que el establecimiento, por una parte, de un nexo imponible para las empresas digitales que operan internacionalmente y por otra, de los principios para atribuir beneficios a una actividad empresarial digital, siendo estos objetivos, por lo tanto, coincidentes con los retos que se pretenden acometer a nivel OCDE, tal y como se plasma en el informe provisional del 2018 ya mencionado en líneas anteriores.

## 2. Contenido de la propuesta

La propuesta de directiva se compone de 11 artículos contenidos en 3 capítulos. En el primer capítulo se determina el objeto y ámbito de aplicación de la norma, tras lo que se establecen varias definiciones que dotan de precisión al texto normativo. En relación a su objeto, se establece que la directiva viene a ampliar el concepto de establecimiento permanente con el fin de incluir en el mismo la presencia fiscal significativa a través de la cual se lleva a cabo una actividad económica, así como a establecer la forma de atribución de beneficios al establecimiento permanente digital.

En lo que concierne a su ámbito de aplicación, este abarcará a todas aquellas entidades que alcancen alguno de los umbrales establecidos en la propuesta, lo que determinará la existencia de una presencia fiscal significativa en un Estado miembro dado. En lo que a esta cuestión se refiere, es indiferente si el estado de residencia de la entidad es o no un país miembro de la Unión Europea, a salvo del supuesto concreto de entidades residentes en territorios terceros con los que el país miembro en el que se encuentre el presunto establecimiento permanente digital tenga vigente un convenio para evitar la doble

7 Y. Brauner & S. Pistone, *Some Comments on the Attribution of profits to the digital permanent establishment*, 72 Bull. Intl. Taxn. 4<sup>o</sup>/ Special Issue (2018) Journals IBFD.

imposición, en cuyo caso serán de aplicación las disposiciones contenidas en dicho convenio. Debemos realizar un inciso en este punto para recordar que en el paquete *Tributación justa de la economía digital* de 21 de marzo de 2018, además de las directivas objeto de estudio, fue presentada la “Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”<sup>8</sup>, en la que se insta a los Estados miembros a renegociar sus convenios de doble imposición con jurisdicciones de terceros países con el fin de incluir en ellos las disposiciones recogidas en la propuesta de directiva en lo que se refiere a la existencia de una presencia digital significativa, así como en relación al método de atribución de beneficios a la misma. Pese a que esta recomendación guarda total coherencia con las disposiciones contenidas en el proyecto normativo, debe tomarse en consideración que los convenios para evitar la doble imposición no son otra cosa que acuerdos entre jurisdicciones fiscales en los que se pactan los derechos de imposición que uno y otro país tendrán sobre las diferentes fuentes de renta, por lo que parece poco probable que jurisdicciones ajenas a la Unión Europea se obliguen de forma voluntaria a aplicar las normas aquí establecidas antes de que exista un consenso global en la materia, máxime en aquellos casos en los que el hacerlo se traduzca en una cesión de sus derechos de imposición a favor del país europeo en cuestión.

Por último, se establecen en este capítulo algunas definiciones cuya inclusión es indispensable para poder aplicar los preceptos que se proponen. Entre ellas, merecen una mención destacada las que se refieren a *usuarios*, *servicios digitales* e *ingresos*, ya que en base a ellas se determinará más adelante la existencia o no de un establecimiento permanente al cual atribuir obligaciones de índole tributaria. Así, el término *usuario* refiere a cualquier empresa o particular, revistiendo esta definición vital importancia por ser precisamente el propósito de las directivas objeto de estudio someter a tributación el valor generado por las aportaciones que estos realizan. Por otra parte,

el término *servicios digitales* contenido en el proyecto normativo ajusta su descripción con exactitud a la definición de *prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica* y a los supuestos incluidos y excluidos de la misma recogidos en el artículo 7 y en el Anexo I del “Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido”<sup>9</sup>. La opción por retomar una definición ya existente como punto de partida de la propuesta cobra sentido en base a la dificultad teórica para acotar los servicios sobre los que se aplicaría la directiva, especialmente teniendo en cuenta que en el ámbito del IVA la definición propuesta ya se encuentra formalmente aceptada a nivel comunitario.

Respecto del término *ingresos*, se debe recalcar que este concepto se define únicamente a efectos de ser utilizado como umbral para determinar si la presencia digital en cada Estado miembro puede calificarse o no de significativa. Es decir, nos encontramos ante una directiva cuyo objeto es establecer una nueva definición de establecimiento permanente con el fin de someter a imposición directa los beneficios que a la misma le sean imputables, luego en este caso dicho término no será equivalente, como si ocurre en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, a la base imponible del impuesto, que se calculará para el establecimiento permanente digital conforme a lo que disponga la legislación interna de cada Estado miembro en lo que se refiere a la imposición directa aplicable a los beneficios obtenidos por las empresas y entidades. Esto será así, al menos, en tanto no sean implementadas las reglas para el cálculo de una base imponible común del impuesto de sociedades a nivel europeo.

Llegados al siguiente capítulo nos encontramos con la piedra angular de la propuesta, ya que en él se recogen los umbrales que deben ser alcanzados en un determinado Estado miembro para entender que nos encontramos ante una

presencia digital significativa y, así mismo, se determinan las reglas para la atribución de beneficios a la misma.

En relación a los umbrales, estos se refieren al periodo impositivo en cuestión y serán de aplicación alternativa, por lo que basta con que uno de ellos sea alcanzado para que nos encontremos ante un sujeto susceptible de que le sean atribuidas obligaciones de índole fiscal en el país de la fuente. Se parte para determinarlos de tres conceptos dispares entre sí, pero con una pretendida relación de equivalencia en términos monetarios de acuerdo con los trabajos previos al lanzamiento de la propuesta realizados por la Comisión<sup>10</sup>. Así, el primer umbral toma como referencia los ingresos totales derivados de la prestación de servicios digitales obtenidos por la entidad en un Estado miembro dado, y se establece un importe superior a los 7 millones de euros para constituir la existencia de un establecimiento permanente digital. El segundo de los umbrales determina la existencia de una presencia digital significativa en un Estado miembro cuando la entidad presta este tipo de servicios a un número de usuarios situados en él que supere la cifra de 100.000. Por último, se establece un tercer umbral que depende del número de contratos B2B suscritos por la entidad con usuarios situados en el Estado miembro en cuestión, que queda fijado en una cifra que supere los 3.000 contratos de prestación de servicios digitales. El propósito de la inclusión de tres umbrales diferentes es dar cabida a los diferentes modelos de negocio de características heterogéneas que conforman la economía digital, logrando así gravar de forma eficaz la creación de valor allí donde se realiza.<sup>11</sup>

El artículo 4 establece además ciertas precisiones que deberán ser objeto de consideración

<sup>10</sup> Ver página 46 en Sección 6.3 del SWD (2018) 81, 21 de marzo de 2018, "Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services"

<sup>11</sup> Ver punto 5 de la Exposición de Motivos en lo que se refiere al artículo 4. Presencia digital significativa.

en su aplicación. Por una parte, y en el caso de empresas asociadas, deberán computarse los resultados agregados de todas ellas en relación a los servicios prestados a través de una interfaz digital para verificar si se alcanzan o no las cifras establecidas para cada uno de ellos. Por otro lado, la propuesta presenta una particularidad en relación a los contratos B2B, ya que según lo dispuesto en el texto normativo, para que un usuario se entienda situado en un Estado miembro en lo que a este umbral se refiere, el mismo deberá ser residente a efectos del impuesto de sociedades bien en un Estado miembro o bien en un país tercero, entendiéndose el usuario situado en un Estado miembro dado en este último caso únicamente si dispone de un establecimiento permanente en el mismo. Esto nos lleva a la incontrovertible conclusión de que, a efectos de alcanzar el último umbral, únicamente computan los contratos formalizados con otras entidades, y no así aquellos otros que se formalicen con empresarios o profesionales personas físicas. En lo que concierne a la situación de los usuarios, se establece su determinación en función a la dirección IP correspondiente al dispositivo a través del cual accedan a la interfaz digital, admitiéndose otros medios de geolocalización en caso de que demuestren ser más precisos. Por último, se concreta el modo en el que tienen que determinarse los ingresos imputables a cada Estado miembro con objeto de comprobar si en el mismo se supera o no el umbral de los 7 millones de euros, debiendo estos computarse en función del número de veces que los usuarios utilicen sus dispositivos en cada territorio para acceder a la interfaz digital a través de la cual se prestan los servicios digitales.

En lo que respecta a la fórmula de atribución de beneficios a la presencia digital significativa, es en este punto en el que se fijan los criterios que servirán para cuantificar el valor creado sobre el que se generará un derecho de imposición a favor de aquella jurisdicción fiscal en la que el mismo se entienda originado. Así, partiendo del enfoque autorizado de la OCDE, una vez determinadas cuales son las funciones significativas desde el punto de vista económico llevadas a cabo por el establecimiento permanente digital,

se procederá a atribuir al mismo la propiedad económica de los activos utilizados y los riesgos asumidos en relación a las mismas. A este respecto, el texto normativo establece que tendrán la calificación de significativas aquellas actividades relacionadas con datos y usuarios que se lleven a cabo a través de una interfaz digital, para en el punto siguiente hacer un precisión en relación con los activos intangibles, respecto de los cuales se especifica que deberán ser tenidas en cuenta aquellas actividades significativas desde el punto de vista económico que sean relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación<sup>12</sup> de dichos activos. Una vez realizado el análisis anterior, quedará por determinar qué parte de los beneficios debe atribuirse a la presencia digital significativa, para lo que el artículo 5 declara la idoneidad del método de distribución del resultado, dejando no obstante abierta la posibilidad a aplicar otro distinto cuando el contribuyente demuestre que es el más adecuado. Finalmente, y sin ánimo restrictivo, se proponen como posibles factores de distribución los gastos relacionados con la investigación, desarrollo y comercialización, el número de usuarios y los datos recopilados en cada estado.

Pese a la teórica viabilidad de la propuesta, las disposiciones recogidas en el mencionado artículo 5 han sido objeto de críticas que sostienen que la falta de claridad y concreción en sus preceptos constituirá un gran obstáculo a la hora de su aplicación<sup>13</sup>. Sin embargo, pese a ser innegable que la forma de cálculo del rendimiento imputable al nuevo modelo de establecimiento permanente podría y deberá ser de hecho objeto de desarrollo, no es menos cierto que no cabe atribuir esta carencia de concreción únicamente en lo que a la economía digital se refiere, sino que la misma es predicable respecto de todos aquellos supuestos en los que el método de dis-

tribución del resultado sea el más adecuado. No en vano, en el documento en el que quedan recogidas las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de julio de 2017<sup>14</sup> se hace alusión a la dificultad que presenta la aplicación práctica de este método como uno de sus puntos débiles<sup>15</sup>.

Por otra parte, no debe perderse de vista el hecho de que la Economía Digital se apoya generalmente en el uso de intangibles, recogiendo las propias directrices de la OCDE la dificultad que comporta la asignación de los rendimientos derivados del uso de este tipo de activos entre las diferentes estructuras de un grupo multinacional altamente digitalizado. De hecho, el informe preliminar del 2018 en relación a la Economía Digital recoge en su capítulo 5, que se ocupa de la adaptación del sistema fiscal internacional a la digitalización de la economía, el supuesto de aquellos negocios digitales que llevan a cabo la entrega de bienes y la prestación de servicios a través de un modelo de reventa, en los que las funciones DEMPE relacionadas con intangibles pueden mantenerse en territorios de baja tributación dejando en el país de la fuente únicamente el beneficio que correspondería a actividades rutinarias.<sup>16</sup> Es decir, no solo es complicado aplicar este método en general, sino que cuando determinados intangibles entran en la ecuación las actuales reglas de precios de transferencia devienen estériles.

Más cercano en el tiempo se encuentra el documento de consulta pública de la OCDE "Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy", presentado en febrero de 2019, en el que se proponen diferentes opciones cuyo objeto es adaptar las reglas fiscales post-Beps a la singularidad de la Economía Digital. Ya en sus planteamientos iniciales, el documento destaca la trascendencia que, en cualquier propuesta que

12 También llamadas funciones DEMPE por sus siglas en inglés (development, enhancement, maintenance, protection and exploitation).

13 Simone Samari, A. *Digital Economy and Profit Allocation: The Application of the Profit Split Method To The Value Created By A "Significant Digital Presence"*, International Transfer Pricing. Journal January/February 2019.

14 "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017"

15 Ver párrafo 2.120 del documento "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017"

16 Párrafo 385 de OCDE/G 20 BEPS Project "Tax Challenges Arising From Digitalization-Interim report 2018".

pretenda establecer un nuevo nexo generador de obligaciones tributarias, tiene el presentar junto con ella una proposición sobre la forma de repartir el beneficio resultante entre las diferentes Administraciones tributarias implicadas, siendo fundamental para evitar su desnaturalización que la misma sea capaz de resistir los intentos de socavar su eficacia. Así, en el mencionado documento se vuelve a poner el foco como ejemplo de esta desnaturalización en aquellos supuestos en los que multinacionales que llevan a cabo actividades altamente digitalizadas, pueden mantener las funciones DEMPE asociadas a intangibles en jurisdicciones distintas a las de la fuente aún en el caso de disponer de presencia física en esta última<sup>17</sup>, lo que en aplicación de las reglas de precios de transferencia actuales resulta en el mantenimiento de una baja base de tributación en el país en el que se encuentran los que hemos denominado clientes sinérgicos. Es decir, se visibiliza en este punto lo poco adecuado que resulta, en lo que respecta a la Economía Digital, vincular el lugar desde el que se realizan las funciones DEMPE referidas a los intangibles con aquel territorio al que deben serle atribuidos derechos de imposición en relación a los beneficios vinculados a ellos. Así, y con objeto de sortear esta laguna fiscal, el documento, bajo el epígrafe *Intangibles de marketing*<sup>18</sup>, propone modificar las reglas de precios de transferencia en lo que a la atribución de los beneficios vincu-

lados a estos se refiere, asignando en este caso concreto los riesgos asociados a estos activos al país en el que se encuentren los usuarios del servicio digital. Es decir, en lo que a estos intangibles de marketing se refiere, la propuesta de la OCDE establece que será irrelevante desde qué lugar se llevan a cabo de facto las funciones DEMPE relacionadas con ellos, ya que se estará al territorio en el que se localicen los usuarios, siendo de aplicación las reglas generales de precios de transferencia cuando de cualquier otro tipo de intangibles se trate.

Atendiendo a estas consideraciones, parece que la falta de concreción de la que adolecen las disposiciones del artículo 5 de la propuesta de directiva se corresponde con un intento deliberado de adaptar las normas generales de distribución del resultado a la heterogénea realidad de la economía digital, presentando un enfoque genérico con la intención de poder ser aplicable al mayor número posible de supuestos. Es cierto, sin embargo, que a la luz de los razonamientos de los que se hace eco la mencionada propuesta de *Intangibles de marketing* parece poco acertado considerar relevantes en todo caso las funciones DEMPE en relación a intangibles de toda índole, tal y como como dispone la propuesta de directiva. A este respecto, si bien es cierto que, en un claro intento de abarcar realidades como la ya comentada en relación a los intangibles de marketing, se menciona en su exposición de motivos cómo estas funciones deberán tenerse en cuenta aun y cuando no se encuentren vinculadas a funciones humanas realizadas en el país de la fuente, no se precisa en el texto normativo cómo se asignarían la propiedad económica de los activos y los riesgos al territorio en el que se encuentran los usuarios cuando nos encontráramos en este supuesto, habiendo destacado en referencia a este asunto algunos autores cómo desvincular las funciones DEMPE del lugar desde el que llevan a cabo se torna incompatible con lo dispuesto en las directrices de precios de transferencia de la OCDE.<sup>19</sup>

17 Ver párrafo 13 del punto 2.1 del documento de consulta pública "Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy", 2019.

18 También llamados intangibles de comercialización. Se definen en el glosario del documento "Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias" de 2017, cuya traducción ha sido realizada por el Instituto de Estudios Fiscales. Se transcribe a continuación la definición que se le da al término en el mencionado texto:

"Activo intangible ... vinculado a las actividades de comercialización, que contribuye a la explotación comercial de un producto o servicio, o que tiene un valor de promoción importante para el producto en cuestión. Dependiendo del contexto los intangibles de comercialización pueden incluir, por ejemplo, marcas comerciales, nombres comerciales, listas de clientes, relaciones con clientes, así como los datos de propiedad exclusiva sobre el mercado y los clientes, que se utilizan en la comercialización y venta de bienes o servicios a clientes o que contribuyen a ellas."

19 Simone Samari, A. *Digital Economy and Profit Allocation: The Application of the Profit Split Method to the Value Created By a "Significant Digital Presence"*, International Transfer Pricing. Journal January/February

Finalmente, el último capítulo de la propuesta de directiva recoge diversas disposiciones finales, entre las que cabe destacar la creación del bautizado como "Comité DigiTax", que en base a lo dispuesto en la última versión publicada estará compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión, así como de un observador del Parlamento Europeo, y examinará las cuestiones en relación a la aplicación de la directiva, incluyéndose asimismo entre sus funciones controlar la correcta aplicación de ésta por parte de las empresas. Igualmente, en el último borrador se establece la expiración automática de la "Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales", cuyo contenido se comentará a continuación, en el momento que sea de aplicación la "Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa", lo que el articulado de esta última prevé que ocurrirá como muy tarde el 1 de enero de 2020. No obstante, el cumplimiento de este ambicioso plazo parece ya harto improbable considerando que la presentación del informe final de la OCDE en esta materia está programada para finales de ese mismo año, con lo que es de esperar que no se aprueben nuevas directivas en relación a esta cuestión aplicables a largo plazo hasta que este último informe no vea la luz.

## B) Impuesto sobre determinados servicios digitales

### 1. Cuestiones previas

Antes de comentar los aspectos más relevantes de este impuesto de nueva creación debe señalarse que el mismo pretende ser aplicado de forma únicamente provisional, ya que dejará de ser efectivo una vez entre en vigor una medida permanente en relación a esta materia, tal y como acabamos de comentar. Cabe asimismo avanzar dos de las modificaciones más destacables que ha experimentado el proyecto normativo desde que fuera presentado el 21 de marzo de

2019.

2018 mediante la publicación 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". En primer lugar, en la última versión publicada, que ha visto la luz el 1 de marzo de 2019, la propuesta ha pasado a denominarse "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital". Como ya puede inferirse de esta nueva denominación, los tres hechos imposables que incluía el término genérico *determinados servicios digitales*<sup>20</sup> de la propuesta inicial se ven ahora acotados, limitándose la nueva versión del impuesto a someter a tributación únicamente uno de ellos, la prestación de servicios de publicidad on-line dirigida<sup>21</sup>. Esta restricción en los supuestos de hecho gravables tiene su origen en una declaración conjunta presentada por Francia y Alemania<sup>22</sup> en la que se proponía esta modificación, habiendo sido la misma objeto de trasposición a la última versión de la propuesta

20 Ver artículo 3.1 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", cuyo contenido se transcribe a continuación:

"1. A los efectos de la presente Directiva, se considerarán «ingresos imposables» los procedentes de la prestación por una entidad de cada uno de los siguientes servicios:

(a) la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz;  
(b) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios;  
(c) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales."

21 Ver artículo 3.1 de la "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital", cuyo contenido se transcribe a continuación:

"1. A los efectos de la presente Directiva, se considerarán «ingresos imposables» los procedentes de [...] la inclusión en una interfaz digital por una entidad de publicidad dirigida a los usuarios."

22 Ver <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf>

de directiva en vista de la falta de consenso en lo que se refiere a la propuesta inicial. No obstante, y pese a que en las líneas que anteceden al último borrador se indica que esta versión que grava un único hecho imponible cuenta con el apoyo de un gran número de Estados miembros, en ellas se señala asimismo que siguen existiendo delegaciones que son partidarias de no implementar acción alguna en el corto plazo, mientras que otras, entre las que claramente se encuentra la del estado español a la vista de las medidas legislativas unilateralmente propuestas a este respecto, no ven con buenos ojos que la venta de datos de usuarios haya dejado ser objeto de gravamen.

En segundo lugar, cabe destacar la modificación relacionada con el modelo de gestión del futuro impuesto. Inicialmente, se había contemplado la creación de una ventanilla única o *One Stop Shop*, similar al utilizado para la liquidación del IVA en relación a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, a través de la cual los contribuyentes podrían centralizar sus relaciones con las Administraciones tributarias de todos los países de la Unión Europea en sede de un único Estado miembro. Sin embargo, esta fórmula ha desaparecido en la última versión publicada de la propuesta de directiva, según la cual el contribuyente deberá presentar sus declaraciones en todos aquellos Estados miembros en lo que el impuesto deba ser ingresado.

Pese a los cambios mencionados, nuestros comentarios tendrán en general como base el texto original, por una parte debido a que la última versión en la que se contempla únicamente un hecho imponible no es en absoluto definitiva, no pudiendo descartarse que se retome en un futuro la propuesta inicial en lo que se refiere a este punto. Por otro lado, y pese a que a la fecha en la que se escriben estas líneas se desconoce si finalmente llegará a ver la luz, no puede perderse de vista el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales presentado por el gobierno de Pedro Sánchez en el año 2018, que devino en Proyecto de ley tras míni-

mas modificaciones en el 2019<sup>23</sup>, y cuyo contenido reproduce en los aspectos fundamentales lo dispuesto en la primera propuesta lanzada por la Comisión Europea, siendo su pretensión, como veremos más adelante, gravar los tres hechos imposables recogidos en aquella.

Respecto de las causas que han llevado a la puesta en marcha del proyecto normativo, en sus considerandos se razona cómo, pese a responder en definitiva a los ya comentados retos a los que ha quedado sometido el marco fiscal actual a consecuencia del nacimiento y auge de la Economía Digital, la propuesta encuentra además sus raíces en la necesidad de evitar la fragmentación del mercado único, de la cual se deriva la inmediatez con la que pretendía implementarse esta nueva figura tributaria, así como su naturaleza cortoplacista. Y es que, pese a que el legislador europeo acepta que la solución para gravar de forma justa y eficaz la economía digital debe pasar por un consenso internacional de ámbito global, los lentos avances en la materia hacen necesaria, a su juicio, la implementación de una medida temporal que atenúe la pérdida de recaudación sufrida por las jurisdicciones fiscales europeas que sea de aplicación durante el intervalo de tiempo que transcurra hasta la aprobación de una solución definitiva. Este impuesto temporal viene por lo tanto a impedir que los distintos Estados miembros, en un intento de mitigar la erosión que entienden experimentan sus bases imponibles debido a la falta de reconocimiento del valor creado por los usuarios de servicios digitales por el marco actual fiscal, apliquen de forma unilateral fórmulas de imposición divergentes a la economía digital que resulten en la fragmentación del mercado único.

## 2. Contenido de la propuesta

En el Capítulo I del texto normativo se definen varios conceptos, siendo algunos de ellos coincidentes con los que aparecen en la directiva relativa a la presencia digital significativa previamente comentada. Se indica además en este

23 Ver [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF)

apartado cual será el periodo impositivo del impuesto, que coincidirá con el año civil; es decir, abarcará el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año. Asimismo, se establecen en este primer capítulo dos de las cuestiones fundamentales en relación a cualquier figura tributaria: el hecho imponible, que se introduce bajo el epígrafe *Ingresos imposables*, y el sujeto pasivo. Respecto de la primera de ellas, y como ya hemos adelantado, serán ingresos imposables aquellos que provengan de la prestación de tres tipos diferentes de servicios.

El primer hecho imponible será la prestación de servicios de publicidad on-line dirigida a los usuarios de una interfaz digital, siendo este último término análogo a lo que conocemos como un entorno web si atendemos a la definición que al mismo se le da en la propuesta. Por lo tanto, para desencadenar el supuesto de hecho gravable no basta en este caso con que exista un servicio de publicidad on-line, siendo preciso además que la misma responda al concepto de "publicidad dirigida a los usuarios". La primera versión del texto no aclaraba el significado de este concepto, habiéndose introducido la definición de "publicidad dirigida a los usuarios"<sup>24</sup> en el último borrador publicado, de 1 de marzo de 2019, determinándose que se trata de aquella publicidad que se dirige a los usuarios de una interfaz digital basándose en los datos recopilados sobre ellos. Pese a que la definición no puntualice esta cuestión, debe entenderse que los datos a los que la misma alude deben haber sido generados por los propios usuarios en sus actividades en la red, ya que en los considerandos previos a la propuesta se justifica la inclusión de este hecho imponible en el convencimiento de que estos servicios de publicidad on-line dirigida dependen en gran medida de la creación de valor

24 El artículo 2.5) bis de la "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital", establece: "5 bis) «publicidad dirigida a los usuarios»: cualquier forma de comunicación comercial digital destinada a promocionar un producto, un servicio o una marca, dirigida a los usuarios de una interfaz digital sobre la base de los datos que se recopilan sobre estos últimos."

por parte de los usuarios<sup>25</sup>. Se añade además, en la nueva redacción del artículo 18, que deberá darse al sujeto pasivo la posibilidad de demostrar que aquellos ingresos derivados de publicidad on-line que no fueron declarados provenían de publicidad no dirigida. Así, con la intención de introducir una medida anti elusiva se impone al sujeto pasivo lo que algunos podrían calificar de prueba diabólica, en la medida en la que se le exige demostrar que, en la elección del *target* al que se dirige la publicidad, no han sido utilizados datos procedentes de los usuarios seleccionados. Parece probable que esta medida de lugar a futuros litigios, por lo que quizá fuera más sencillo conseguir un resultado anti elusivo similar mediante la introducción de una presunción *iuris et de iure* que determine que cualquier publicidad on-line es dirigida.

El segundo hecho imponible nos sitúa en el terreno de las plataformas de internet que posibilitan la interacción entre sus diferentes usuarios, habiendo sido estas bautizadas en la propuesta como *interfaces digitales multifacéticas*. Dentro de este ámbito nos encontramos con dos supuestos gravables; por una parte, los servicios de intermediación prestados por plataformas digitales que permiten el intercambio de bienes y servicios entre sus usuarios, habiéndose calificado estos intercambios en el texto de la propuesta como *entregas de bienes y prestaciones de servicios subyacentes*; por otra, aquel en el que el servicio prestado consiste meramente en posibilitar la localización e interacción entre usuarios.

Por último, el tercer hecho imponible consiste en la prestación de un servicio de transmisión de aquellos datos recopilados acerca de usuarios que provengan de la huella digital generada por estos en sus actividades en la red. Se trata en este caso de una información valiosa que los adquirentes podrán utilizar para adaptar sus productos o servicios a las preferencias de los presentes y potenciales clientes, así como para

25 Ver considerando 9 de la "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital".



determinar con precisión el target al que dirigir la publicidad.

Tras determinar los hechos imponible, se establecen determinados supuestos de no sujeción, cuya inclusión pretende agrupar, en general, a aquellos negocios en los que el legislador entiende que no existe verdadera creación de valor por parte de los usuarios, quedando expuestos en los considerandos previos al texto normativo los motivos concretos que han llevado a no someter a imposición cada uno de ellos. De esta forma, se incluye dentro de los servicios no sujetos el de suministro de contenidos digitales vía web, ya que, pese a tratarse de un servicio digital, en este caso la creación de valor radica en el propio contenido ofertado por la entidad prestadora del servicio. No obstante, la no sujeción no alcanzará a aquellos supuestos en los que el contenido digital ofertado haya sido cargado y compartido por otros usuarios de la plataforma, ya que en este caso sí existiría creación de valor por parte del usuario. También se incluyen entre los supuestos de no sujeción los servicios digitales de intermediación y venta de datos llevados a cabo por determinados intermediarios financieros, que no quedan gravados por entender que en este caso no existe aportación de valor reseñable por parte de los usuarios y por interpretar que su objetivo fundamental es facilitar la realización de operaciones financieras en un entorno seguro. Por último, mencionar la inclusión en este apartado de las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo, que por lo tanto tampoco quedarán gravadas, así como los servicios de comunicación o de pago realizados a través de una interfaz digital, habiendo quedado fuera del ámbito de aplicación del impuesto estos últimos debido a que los usuarios de este tipo de servicios necesitan haber establecido con carácter previo una relación por otros medios, por lo que se entiende que en estos casos no existe colaboración en la localización entre usuarios.

A continuación, se establece quienes serán los sujetos pasivos del impuesto, figura que recaerá sobre aquellas entidades que, en base a los datos correspondientes al ejercicio cubierto por

los últimos estados financieros publicados antes de la finalización del periodo impositivo, hayan comunicado unos ingresos mundiales superiores a los 750 millones de euros, y hayan obtenido ingresos derivados de servicios sujetos al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales de más de 50 millones de euros dentro de la Unión Europea. Los umbrales escogidos responden, entre otros motivos, a la creencia de que únicamente entidades con un importante volumen de facturación podrán beneficiarse del valor aportado por los usuarios y del efecto red, así como al propósito de eximir de tributación a pequeñas empresas o empresas emergentes para las que el pago del impuesto podría ser difícil de afrontar.<sup>26</sup>

El siguiente capítulo contiene una de las previsiones con más trascendencia de la propuesta, ya que en él se determinan las reglas que servirán para distribuir derechos de imposición entre los distintos Estados miembros, estableciéndose en primer lugar, para cada hecho imponible, un factor que vinculará el ingreso obtenido con aquel territorio en el cual se encuentran situados los usuarios que generan valor, para después delimitar qué parte del ingreso generado podrá ser objeto de gravamen en cada jurisdicción fiscal. Así, en una suerte de convenio o concierto económico en el que se reparten potestades tributarias, ante cada servicio imponible, cada Administración fiscal deberá determinar, en primer lugar, si el mismo genera potestades tributarias a su favor, lo que no ocurrirá a menos que los usuarios vinculados al servicio en cuestión se entiendan situados en su territorio, para finalmente determinar qué parte del ingreso total obtenido por el sujeto pasivo puede gravar. Dado el carácter marcadamente transnacional de los servicios digitales, estos pasos previos son imprescindibles, ya que será frecuente hallarse ante supuestos en los que un único ingreso genera derechos de imposición a favor de varios estados. Tomando

<sup>26</sup> Ver apartado 1.20.3 del SWD (2018) 81, de 21 de marzo de 2018 "Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services"

como ejemplo el servicio de publicidad on-line, no será extraño que una entidad pague por una campaña publicitaria que será visionada vía web por usuarios en todo el mundo. Si en este caso la prestataria hace un pago único por el servicio, será necesario utilizar una fórmula que distinga qué parte del ingreso debe tributar en cada uno de los estados en los que se sitúan aquellos usuarios que vayan a verla, ya que son estos, a través de los datos que generaron al navegar por internet y que han servido para catalogarlos como candidatos idóneos para recibir esa publicidad, quienes han generado el valor que pretende gravarse con este nuevo impuesto.

De este modo, la propuesta establece que un usuario, en función del tipo de servicio del que se trate, se entenderá situado en un territorio dado en base a los siguientes criterios:

- En caso de servicios de publicidad dirigida on-line, el usuario se entenderá situado en el estado al que corresponda la dirección IP del dispositivo a través del cual acceda a dicha publicidad en el periodo impositivo.
- En caso de servicios de acceso a una interfaz digital multifacética, si se facilita la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre usuarios, cada usuario se entenderá situado en el estado al que corresponda la dirección IP del dispositivo a través del cual finalice dicha operación subyacente. En caso de que no se posibilite la realización de estas operaciones subyacentes, el usuario se entenderá situado en el territorio al que correspondiera la dirección IP del dispositivo a través del cual abrió la cuenta que permita el acceso a la interfaz digital, siempre y cuando dicha cuenta se haya mantenido abierta durante todo o parte del periodo impositivo.
- En caso de servicios de venta de datos de usuarios, el usuario se entenderá situado en el estado al que corresponda la dirección IP del dispositivo a través del cual este generó los datos, tanto si los generó en el propio periodo impositivo como si lo hizo en periodos anteriores.

Pese a que, para saber dónde se encuentra un dispositivo, el texto normativo determina que el sujeto pasivo debe basarse en la dirección IP que a aquel le corresponda, la última versión de la propuesta dispone además que, de no hallarse esta información disponible, la entidad podrá establecer cuál es la situación del usuario atendiendo a pruebas alternativas que den una estimación razonable de su ubicación, haciendo en este punto una referencia genérica a las herramientas de geolocalización. Sin embargo, dado que el término razonable puede prestarse a ambigüedades, sería recomendable que en la propuesta se determinase qué otros métodos en concreto pueden ser utilizados o, al menos, que se especificara qué características mínimas deberían cumplir estos para que sus resultados se consideren merecedores del calificativo de razonables.

Una vez determinado que existe un ingreso que puede ser objeto de imposición por parte de una jurisdicción fiscal dada, quedará por concretar en qué proporción podrá gravarse en ese territorio el ingreso obtenido por el sujeto pasivo. A este respecto, y como ocurre en lo que se refiere a la situación de los usuarios, el factor que determina la proporción de ingresos atribuibles a cada Estado miembro difiere en función del tipo de servicio gravado:

- En los servicios de publicidad dirigida on-line, la proporción se determinará en base al número de veces en las que la publicidad aparezca en el dispositivo de usuarios situados en cada territorio.
- En los servicios de acceso a una interfaz digital multifacética, esta proporción se determinará, en el caso de que se posibilite la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios subyacentes entre usuarios, en función del número de usuarios situados en cada estado que hayan concluido cada operación subyacente. Cuando la interfaz no permita este tipo de operaciones, el ingreso obtenido se imputará en su totalidad a aquel territorio en el que se entienda situado el usuario con una cuenta activa.

- En la venta de datos, el reparto se realizará en función del número de usuarios situados en cada territorio que hayan generado los datos.

Quizá estas reglas queden más claras si se tienen en cuenta las peculiaridades de cada hecho imponible y se observa que el reparto se realiza siempre en función del número de usuarios que se entienden situados en cada territorio, a salvo del servicio de publicidad on-line, en el que se ha optado por distribuir el ingreso de forma proporcional al número de veces en las que la publicidad aparece en dispositivos de usuarios situados en cada territorio. Para una mejor comprensión podemos partir, por ejemplo, del caso de los servicios de publicidad digital, en los que como ya hemos comentado será habitual que un pago único retribuya el visionado de un anuncio por usuarios situados en diferentes países. Siguiendo con el ejemplo anterior, y en el caso de una campaña publicitaria que vaya a visionarse en 2 territorios distintos, si el anuncio en cuestión aparece 100 veces en dispositivos de usuarios situados en el Estado miembro A y 200 veces en el de aquellos situados en el Estado miembro B, A podrá gravar un tercio del ingreso (100/300), correspondiéndoles derechos de gravamen sobre los otros dos tercios a la Administración tributaria de B. Respecto de los servicios en los que existan entregas subyacentes, los usuarios implicados serán en términos muy generales dos, que coincidirán con el vendedor y el comprador, por lo que el ingreso se dividirá a partes iguales entre ambos estados en este caso. Cuando se trate del resto de servicios de intermediación, cada ingreso corresponderá a un único territorio, que coincidirá con aquel en el que se entienda situado el usuario. Imaginemos en este caso a un usuario de LinkedIn que contrata una suscripción Premium. El precio pagado como contraprestación será un ingreso gravable en su totalidad por aquel territorio en el que el usuario se encuentre situado. Por último, y en relación con la transmisión de datos, nos encontramos en un caso similar al de la publicidad on-line, ya que es presumible que se transfieran por un único precio paquetes de datos que contengan información relacionada con usuarios situados en diferentes

estados. No obstante, en este caso, siguiendo la regla general, la proporción de ingresos gravables en un determinado territorio se calculará en función del número de usuarios de los que provengan los datos que se entiendan situados en el mismo.

Finalmente, este capítulo señala que el tipo impositivo será del 3%, que se aplicará sobre los ingresos imponibles obtenidos en un Estado miembro durante el periodo impositivo, excluyéndose de los ingresos brutos únicamente el IVA y otros gravámenes similares. Debemos regresar en este punto a lo que disponen los considerandos previos al texto normativo<sup>27</sup>, ya que es ahí donde se reconoce la posibilidad de que, en el caso de que los ingresos gravados por este impuesto ya hubieran sido objeto de imposición o fueran a serlo en el Impuesto de Sociedades del país de residencia del sujeto pasivo, se permita la deducción en este último de la cuota ingresada con motivo de la liquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Ya en los últimos capítulos de la propuesta se regulan, entre otros asuntos, las obligaciones formales y materiales a las que estarán sometidos los sujetos pasivos del impuesto, que, una vez abandonada la idea de implantar una ventanilla única o OSS, deberán presentar una declaración en cada uno de los Estados miembros en los que presten servicios digitales, y se establecen los términos en los que se llevará a cabo la cooperación entre Administraciones tributarias. Por último, se recogen algunas disposiciones finales, entre las que destaca la determinación del momento de expiración de la propuesta, que tendrá lugar como muy tarde el 31 de diciembre de 2025, o antes, en caso de que previamente a esa fecha entre en vigor la legislación en la materia acordada a nivel OCDE. Se determina asimismo la fecha prevista para la aplicación de lo dispuesto en su articulado, que ha pasado del 1 de enero del 2020 que contemplaba la propuesta

<sup>27</sup> Ver considerando 27 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"

original a quedar establecida para el 1 de enero del 2022 en la última versión publicada. Huelga decir a este respecto que si para esa fecha se ha llegado a un consenso global en relación a la fórmula idónea para gravar la Economía Digital, los motivos para la implementación de esta medida temporal habrían desaparecido, y por lo tanto nunca llegaría a ver la luz.

### III. MEDIDAS UNILATERALES: EL CASO DEL ESTADO ESPAÑOL

Como fácilmente se puede concluir tras la lectura de los apartados anteriores, llevará algún tiempo aproximar posiciones en relación al qué y cómo de la tributación de la Economía Digital tanto en el ámbito de la Unión Europea como a nivel global. Es por ello que en algunos países se están adoptando medidas unilaterales de aplicación inmediata que permitan abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización. Además, no sólo no existe consenso acerca de la necesidad o conveniencia de adoptar medidas provisionales, sino que, tal y como recoge el *Interim Report 2018* de la OCDE, cabe recordar que son varios los países que se oponen a dichas medidas por considerar que generarán riesgos y tendrán repercusiones negativas en la inversión, la innovación y el crecimiento, así como escenarios de sobreimposición o un aumento de la carga fiscal soportada por consumidores y empresas, y unos costes de cumplimiento y gastos administrativos más elevados.

Como ya se ha mencionado en el apartado introductorio, uno de los países que ha apostado por introducir medidas unilaterales es el Estado español. Al mes de la presentación, en marzo de 2018, del paquete de Economía Digital por parte de la Comisión Europea, el entonces Ministro de Hacienda y Función Pública del Partido Popular, Sr. Montoro, ya hizo pública la intención del gobierno español de establecer un Impuesto sobre los Servicios Digitales<sup>28</sup>, en línea con la propuesta de directiva presentada, que acabamos de analizar. Meses más tarde, el gobierno presidido por

Pedro Sánchez, en este caso del Partido Socialista, sometió al trámite de información pública el anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en adelante IDSD. Propuesta normativa que entró en el Congreso de los Diputados el 25 de enero de 2019, a pesar de que en la reunión del ECOFIN de 4 de diciembre de 2018 ya se vislumbraba la decisión, que se adoptó formalmente el 12 de marzo de 2019, de supeditar la aprobación de medidas normativas en el ámbito de la Unión Europea a las medidas que se adopten en el ámbito OCDE, que se verán reflejadas en el informe final de 2020. La conclusión de la XII Legislatura del Congreso español provocó la caducidad del proyecto de ley, aunque el gobierno ha anunciado en la actualización del programa de estabilidad presupuestaria que ha enviado al Consejo de Ministros de la Unión Europea y a la Comisión Europea en abril de 2019 su intención de volver a iniciar su tramitación.

Precisamente, a juicio de la Comisión Europea, la adopción de medidas unilaterales, frente a su propuesta de una solución armonizada en el ámbito de la Unión Europea, puede fragmentar el mercado único y falsear la competencia, debido a la descoordinación de las medidas adoptadas por los Estados miembros de forma individual, obstaculizándose, de esta manera, el desarrollo de nuevas soluciones digitales y la competitividad de la Unión en su conjunto.

Sin embargo, a nuestro juicio, es posible distinguir diferentes opciones de política fiscal dentro del unilateralismo fiscal de la era post-BEPS, como reacción al multilateralismo fiscal que BEPS exige para el logro de óptimos resultados. Así, nos encontramos con algunas jurisdicciones, como Estados Unidos con la reforma fiscal del gobierno de Donald Trump, o Reino Unido, Francia y Australia a través de los conocidos como *diverted profit taxes*, que claramente están adoptando medidas en aras a la protección de sus bases imponibles nacionales, si bien no resulta tan claro que dichas medidas contribuyan al objetivo BEPS de luchar contra la erosión de bases imponibles a nivel internacional<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> Ver transcripción de la rueda de prensa del Consejo de Ministros de 27 de abril de 2018.

<sup>29</sup> Sanchez-Archidona Hidalgo, G. *Unilateralismo Fis-*

Sin embargo, en el caso del IDSD que nos ocupa, entendemos que la opción de política fiscal es distinta a las adoptadas por los países mencionados, en el sentido de que no nos encontramos ante la articulación de instrumentos normativos que choquen frontalmente con los parámetros de la OCDE, ni de la Unión Europea, sino que se están proponiendo medidas alineadas con lo acordado en ambos ámbitos, no siendo su implementación propiamente un movimiento unilateral por parte del Estado español o de otros estados europeos, como por ejemplo Italia, que ha adoptado el mismo enfoque en esta cuestión<sup>30</sup>, sino más bien un movimiento que se adelanta a la existencia de un marco normativo que obligue a los países a transponer dichas medidas a su ordenamiento interno.

#### A) Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Este unilateralismo ajustado a los trabajos que se están realizando en la OCDE y en la Unión Europea queda reflejado en la propia exposición de motivos del proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, al establecer que por diversas razones, tales como el largo periodo de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, u otras como la presión social, la justicia tributaria y la sostenibilidad del sistema tributario, resulta necesario adoptar una solución unilateral que permita al estado español ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa. A su vez, invocando al deseable enfoque armonizador del impuesto planteado por la Comisión Europea, se precisa que la regulación del mismo se ajusta en gran medida al propuesto por la Comisión Europea, y se introduce con carácter transitorio hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incor-

porar al ordenamiento jurídico español la futura Directiva por la que se establezcan las normas relativas a la fiscalidad de las empresas con presencia digital.

Posturas críticas con la propuesta unilateral ven detrás de la misma únicamente un afán del gobierno de buscar nuevas fuentes de ingresos fiscales a fin de equilibrar los presupuestos públicos, máxime teniendo en cuenta que las previsiones de ingresos por este concepto presentadas por el gobierno resultan aparentemente optimistas. En relación a esta cuestión, la memoria económica presentada durante la tramitación del proyecto de Ley incrementa sustancialmente la cuantificación que para el estado español se derivaría de las diversas hipótesis realizadas por la Comisión Europea para el conjunto de la Unión Europea, que se estima en 6.000 millones de euros y se recoge en el ya citado *Impact Assessment*<sup>31</sup>. Para ello, el gobierno, eleva el porcentaje correspondiente a España del 7,5 por 100, que representa su peso en el PIB europeo, al 9,1 por ciento, teniendo en cuenta los indicadores Eurostat relacionados con los nuevos hechos imponibles. Aplicando dicho porcentaje, junto con los umbrales de tributación más exigentes que se establecen en el nuevo impuesto, en comparación con la propuesta de directiva europea, y teniendo en cuenta el fuerte crecimiento previsto por el gobierno de los tres elementos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, se realiza una estimación anual en torno a 1.200 millones, que se ve rebajada por diversas razones por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal a una horquilla entre 564 y 968 millones de euros<sup>32</sup>.

Pasando a analizar el proyecto del IDSD, centramonos en primer lugar en su controvertida naturaleza jurídica de impuesto indirecto<sup>33</sup>. Tanto

cal en el Siglo XXI. Quincena Fiscal 1-2. Enero 2019.

30 <https://www.assolombarda.it/servizi/fisco/informazioni/legge-di-bilancio-2019-limposta-sui-servizi-digitali>

31 Ver referencia en nota al pie número 11.

32 Ver Informe 45/18 de la AIReF sobre las líneas fundamentales de los presupuestos de las administraciones públicas 2019.

33 Parte de la doctrina califica la atribución de carácter indirecto al impuesto como discutible o incluso errónea. Nocete Correa, F.J. *Ilusión fiscal y economía digital, ¿hacia una planificación normativa agresiva?* Carta Tributaria, 2018, nº43; Lasarte López, R. *Los de-*

la propuesta de directiva, al establecer el título habilitante para su adopción en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la UE, como el proyecto de ley presentado en el Congreso, en su artículo 1, le confieren tal naturaleza. La propia exposición de motivos del proyecto justifica la naturaleza indirecta del impuesto sobre la base de que el gravamen se centra en los servicios prestados sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, elemento nuclear de la imposición directa. No obstante, esta calificación resulta paradójica al encontrarnos ante una propuesta de creación de un impuesto indirecto para gravar la misma capacidad económica que, cuando se alcance el consenso necesario, se gravará mediante un impuesto directo, a la vista de los trabajos que se están desarrollando en relación al establecimiento permanente digital, que han sido comentados. Adicionalmente, algunos aspectos técnicos, como la inexistencia de un mecanismo de repercusión a los consumidores arrojan dudas sobre su verdadera naturaleza.

Teniendo en cuenta la vocación internacional del IDSD esta cuestión no es un aspecto meramente teórico, sino que resulta de gran relevancia desde un punto de vista práctico ya que, en caso de considerarse un impuesto de carácter directo sobre la renta obtenida, su inclusión en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición internacional (CDIs) suscritos por España sería muy probable y, por ello, para habilitar la potestad de gravamen del Estado español sobre tales rentas, sería necesario la existencia de un establecimiento permanente en España, en línea con lo dispuesto en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE; circunstancia que no ocurriría en la práctica totalidad de los casos, si consideramos los modelos de negocio generadores de esta tipología de rentas. En este escenario, el estado español estaría aprobando un impuesto que no podría gravar a las empresas de países con los que exista CDI, lo que dejaría

a este nuevo impuesto prácticamente sin contribuyentes reales, teniendo en cuenta la gran cantidad, cercanos a 100, de CDIs suscritos con otros países, entre los que se encuentran países grandes prestadores de este tipo de servicios, como por ejemplo Estados Unidos.

Pasando a analizar el impuesto propuesto por el gobierno español, nos sirve como marco de referencia el análisis efectuado del apartado II.B) 2 anterior, en el que se han expuesto sus características según el proyecto de directiva comunitaria. En cuanto a los detalles y configuración del IDSD según el proyecto de ley, llama la atención que tras una extensa exposición de motivos nos encontremos con la parquedad de su regulación -16 artículos y cuatro disposiciones finales- de entre los que destaca como artículo más prolijo el 4, dedicado a los conceptos y definiciones, con una aparente finalidad didáctica o aclaratoria.

El artículo 1 se dedica a proclamar su naturaleza indirecta, así como a su objeto -prestación de servicios digitales- si bien se exige la intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto, es decir, en todo el territorio español, tal y como determina a continuación el artículo 2, en el que también nos encontramos una llamada a la concertación de este impuesto con el País Vasco y Navarra, en forma de la clásica salvaguarda foral, a cuyo análisis dedicaremos la parte final de los presentes comentarios. El artículo 3 incluye la cláusula de operatividad de los tratados y convenios internacionales, lo que comúnmente nos colocaría en el ámbito de la imposición directa, por ser estos los impuestos a los que se refiere el artículo 2 del Modelo de Convenio de la OCDE, aunque encontramos coherente esta referencia si se efectúa a aspectos convenidos internacionalmente en el ámbito de la cooperación, intercambio de información y asistencia mutua que afectan a cualquier figura tributaria con independencia de su naturaleza.

En relación al hecho imponible, a nuestro juicio, resulta cuando menos sorprendente la técnica normativa utilizada para su configuración, que requiere para su correcta definición conjugar los

*safíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?* Revista de Contabilidad y Tributación, 2018, nº428.

artículos 4, en principio de carácter didáctico, y 5, propiamente dedicado al hecho imponible, del proyecto de ley. Así, el artículo 5 establece que: *“Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto”*. La generalidad de su redacción, de la que parece derivarse que cualquier prestación de servicios digitales queda sometida al impuesto, debe ser matizada por lo dispuesto en el artículo 4, interpretado a la luz de la exposición de motivos del proyecto, a fin de determinar qué servicios digitales componen el hecho imponible. Como veremos a continuación, estos resultan ser los mismos que los contenidos en la propuesta de directiva antes de la limitación de su ámbito de aplicación a los servicios de publicidad, que se estableció en su última versión.

Acudiendo al número 5 del artículo 4, encontramos lo que debe entenderse por servicios digitales, considerando exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos. A continuación, los números 6, 7 y 8 se dedican a cada uno de estos servicios.

En el número 6, se definen los servicios de publicidad en línea como los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. De esta manera, se gravaría como servicios digitales a las aplicaciones y páginas webs que, cada vez con mayor frecuencia, además de proporcionar información, incluyen anuncios publicitarios. Una de las principales diferencias entre el anteproyecto de ley y el texto aprobado por el Congreso es la incorporación a este de lo que se entiende por publicidad dirigida, constituyendo esta: *“cualquier forma de comunicación digital comercial con la finalidad de promocionar un producto, servicio o marca, dirigida a los usuarios de una interfaz digital basada en los datos recopilados de ellos”*. Al igual que en el texto del proyecto de directiva, se incluye una presunción *iuris tantum* de que toda publicidad es *publicidad dirigida*; es decir, está fundamentada en la actividad generada por los usuarios,

trayendo aquí a colación la opinión que a este respecto nos merece esta presunción y que se encuentra recogida en el apartado anterior.

Los servicios de intermediación en línea se encuentran definidos en el número 7 del artículo 4 del proyecto de ley como: *“los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.”* Entre las empresas que se dedican a la intermediación en línea destacaríamos, a Amazon, Airbnb, Uber o Cabify.

Finalmente, el número 8 define los servicios de transmisión de datos como: *“los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.”* Encontramos en este supuesto una diferencia de redacción con el hecho imponible definido por el proyecto de directiva, ya que el proyecto de ley establece que el servicio comprende la transmisión con contraprestación de datos, tanto mediante venta como cesión, mientras que la última versión del proyecto de directiva recoge exclusivamente el supuesto de venta de datos, si bien en las definiciones contenidas del artículo 2 identifica dicha venta con cualquier forma de transmisión de datos, incluyendo de esta manera la cesión<sup>34</sup>. Claros ejemplos de prestadores de este tipo de servicios son Google o Facebook.

El hecho imponible se completa mediante los supuestos de no sujeción contenidos en el artículo 6 del proyecto de Ley, que sigue las pautas establecidas por el proyecto de directiva. En su letra a) encontramos las ventas y servicios realizadas

<sup>34</sup> Nota de las autoras: se observa una diferencia relevante en la traducción al castellano del artículo 2 del proyecto en inglés de la directiva ya que el término original es *transmission of data for consideration*, que ha sido traducido como *transmisión de datos para su análisis*, cuando en realidad entendemos que la traducción correcta sería *transmisión de datos por precio*.

directamente por comerciantes o fabricantes; la letra b) recoge como no sujetas las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea, por ejemplo las ventas realizadas a través de Wallapop o Idealista; la letra c) establece asimismo como no sujetas las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago, entre las que podemos mencionar los servicios prestados por Netflix, Spotify, WhatsApp o PayPal. Asimismo, en las últimas letras de este número se establecen como no sujetos los servicios que presten o la transmisión de datos que efectúen las entidades financieras reguladas, entendiéndose por tales las que el propio artículo 4 define en su número 12, o las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por 100.

Tal vez una de las características más peculiares de este nuevo impuesto sea cómo se articula la conexión del territorio de aplicación del impuesto con lo gravado en el mismo, que se determina en el artículo 7, mediante la concreción de lugar de realización de las prestaciones digitales. Es el usuario situado en dicho territorio el que ejerce de tractor de la imposición sobre la prestación de los servicios digitales que recaerá sobre un contribuyente, que no sobre el usuario en relación al cual ni siquiera está previsto el mecanismo de repercusión, careciendo el contribuyente en muchas ocasiones de cualquier otro vínculo con el estado español. Solamente se alude a la vinculación de este último con el territorio de aplicación del impuesto en el artículo 10, cuando se determina que la base imponible estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

Las reglas de localización del impuesto en el estado español siguen de cerca lo dispuesto en la propuesta de directiva para establecer cuándo se entiende situado el usuario en el territorio de aplicación del impuesto. A estos efectos, como regla general se presumirá que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección IP del mismo, salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización.

La determinación del protocolo IP como punto de conexión parece haber sufrido importantes debates en el seno del grupo de trabajo D-4 del ECOFIN, en el que se ha trabajado esta directiva, a la vista de las diferentes versiones existentes del proyecto. Así, en la propuesta inicial de directiva se fundamenta que los usuarios se consideran situados en el Estado miembro de la dirección de Protocolo Internet del dispositivo por ser un proxy sencillo y eficaz para determinar la ubicación del usuario. No obstante, se determina que, si el sujeto pasivo tiene conocimiento, a través de otros medios de geolocalización, de que el usuario no está situado en el Estado miembro que indica la dirección IP, dicho sujeto pasivo podría seguir recurriendo a esos otros medios de geolocalización para determinar el lugar de imposición. Sin embargo, el texto transaccional de la directiva aprobado por el Consejo de Ministros el 4 de diciembre de 2018 establece que debería ser posible determinar el lugar en el que ha sido utilizado el dispositivo del usuario y, por ende, el lugar de imposición, exclusivamente mediante la dirección de Protocolo de Internet de dicho dispositivo. Por ello y en aras a garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y de la propia Administración tributaria, cuya potestad para aplicar el gravamen depende del lugar de ubicación del usuario, consideramos que en el nuevo IDSD, a aplicar en el estado español, resultaría conveniente o bien efectuar una concreción de los medios de geolocalización y las circunstancias en que podrían resultar válidos, o bien la admisión de la dirección de IP como punto de conexión exclusivo e irrefutable.



La definición de contribuyente del IDSD la encontramos en el artículo 8, en el que se determina que lo son las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes:

a) Que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; umbral que resulta ser similar al propuesto en la directiva si bien con una referencia temporal distinta, siendo la finalidad de este umbral en ambos casos la de restringir el impuesto a las grandes multinacionales.

b) Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto correspondientes al año natural anterior supere 3 millones de euros, siendo la huella digital exigible por la propuesta de directiva comunitaria de 50 millones de euros para el total de la Unión Europea. Como se puede apreciar, el proyecto de Ley amplía en cierta medida los potenciales contribuyentes del impuesto al reducir el umbral de la huella digital exigible para estar sometidos al mismo.

Dadas las características de los prestadores de los servicios digitales sometidos al impuesto, en no pocas ocasiones nos vamos a encontrar contribuyentes no establecidos en la Unión Europea, a los que la letra f) del artículo 13 del proyecto de ley les obliga a nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas. En el contexto de este impuesto, la figura del representante adquiere una especial relevancia, teniendo en cuenta que el contribuyente, como hemos mencionado con anterioridad, carece prácticamente de anclajes con el estado español y que, tratándose de servicios no repercutidos a los usuarios, será tarea ardua la cuantificación de los ingresos derivados de tales prestaciones. No obstante, debemos hacer una precisión a este respecto, ya que el proyecto de ley del impuesto solamente obliga a nombrar representante a los establecidos en terceros países, lo cual adquiere todo su sentido, a nuestro juicio, en el marco de la directiva. Sin embargo, entendemos

que la exigencia de nombramiento de representante exclusivamente a los no residentes establecidos en terceros países no resulta tan adecuada cuando se trata de un impuesto unilateral como el propuesto por el Estado español. En este sentido, sería conveniente que el proyecto de ley del IDSD ampliara expresamente la obligación de nombrar representantes a todos los no residentes sin establecimiento permanente prestadores de estos servicios, ya que la obligación genérica para los no residentes de nombrar representante, recogida en el artículo 47 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, solamente es aplicable cuando operen a través de un establecimiento permanente, siendo necesario que lo establezca expresamente la normativa tributaria cuando, por las características de la operación o actividad realizada, se entienda necesario.

Otra de las obligaciones formales impuestas a los contribuyentes, que contiene también el artículo 13 del proyecto de ley, introduciendo una mejora sobre el anteproyecto inicial, consiste en establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto, cuyo cumplimiento resultará imprescindible para garantizar la correcta exacción del mismo, disponiendo, por su parte, el artículo 15 una sanción específica en caso de incumplimiento.

De la determinación de la base imponible se encarga el artículo 10 del proyecto, estableciéndose reglas específicas para cada hecho imponible:

a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio español respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que éstos se encuentren.

b) En el caso de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas

de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio español respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados. Para el resto de servicios de intermediación, se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto.

c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio español respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

Finalmente se incluye una regla de cierre mediante la que se determina que si el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse los ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante la autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación.

Como se ha adelantado, los ingresos a tener en cuenta para la determinación de la base imponible serán el importe de los obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto realizadas en el territorio español, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes. El tipo impositivo aplicable es el 3 por 100 en línea con la propuesta de directiva.

Una de las diferencias con la norma comunitaria es el establecimiento de periodos de liquidación

que coinciden con el trimestre natural, frente al año civil al que hace referencia la directiva. Esta opción de gestión que indudablemente beneficiará a las arcas del estado tiene como contrapartida las mayores cargas administrativas que originará en los contribuyentes. No obstante, la memoria que acompaña al anteproyecto de ley del IDSD presentada por el gobierno recoge que se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles, las cuales son de difícil cuantificación ante la falta de información sobre el posible número de contribuyentes que tendrán que liquidar el impuesto, si bien se considera que su magnitud será reducida, dado que, principalmente, afectará a empresas multinacionales que prestan los servicios digitales sometidos al impuesto y, además, el coste de cada liquidación será no muy elevado, al efectuarse por medios telemáticos.

Ante las preocupaciones expresadas por los operadores del sector en relación a la doble imposición que este nuevo gravamen puede originar<sup>35</sup>, el gobierno ha aclarado su posición de ser respetuoso con lo dispuesto en el proyecto de Directiva que, tal y como se ha mencionado, establece la posibilidad de que los Estados miembros permitan a las empresas la deducción del IDSD devengado de la base imponible del impuesto de sociedades en su territorio, con independencia de si el pago de ambos impuestos se realiza en un mismo o en distintos Estados miembros<sup>36</sup>.

## **B) Incidencia del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco.**

A pesar de que a fecha de hoy la entrada en vigor del IDSD en el Estado español resulte incierta,

35 Adigital y Ametic ponen voz a las críticas a este nuevo impuesto. Como muestra véase <https://www.adigital.org/informes-estudios/impacto-impuesto-los-servicios-digitales-la-economia-espanola/>

36 <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/9647690/01/19/El-impuesto-a-los-servicios-digitales-sera-deducible-del-de-sociedades.html>  
<https://www.elindependiente.com/economia/2019/01/21/los-gigantes-tecnologicos-pagan-menos-sociedades-gracias-la-tasa-google/>

de lo que no tenemos ninguna duda es que su incorporación como nuevo impuesto al sistema tributario requerirá de concertación con el País Vasco.

A estos efectos, el apartado dos de la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que en el caso de que se creen nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se deberá proceder por la Administración del Estado y la del País Vasco, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto Económico. Además, se exige que dicha adaptación del Concierto especifique sus efectos financieros.

En cuanto a la forma en que la concertación debe plasmarse, la referida Disposición Adicional requiere que el procedimiento utilizado sea el mismo que el seguido para su aprobación. Para ello, la Comisión Mixta del Concierto Económico constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado, debe adoptar por unanimidad dicha modificación, que será tramitada como ley de artículo único en el Congreso, a la que se incorporará como Anexo el texto de la concertación acordada.

Contamos con múltiples ejemplos recientes de concertaciones de nuevos impuestos, si bien la experiencia nos indica que estas suelen producirse con un desajuste temporal bastante notable en relación a la fecha de entrada en vigor de las nuevas figuras impositivas, que se ve subsanado a posteriori mediante los pertinentes flujos financieros en favor del País Vasco. Así, en la última Comisión Mixta de Concierto Económico, celebrada el 19 de julio de 2017, se concertó el Impuesto sobre el Valor de Extracción de Gas, Petróleo y Condensados, que fue incorporado al Concierto Económico mediante la modificación operada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. De mayor entidad fue la concertación que se produjo por el acuerdo primero de la Comisión Mixta de Concierto Económico que, en su re-

unión de 16 de enero de 2014, concertó varios impuestos de nuevo cuño, entre los que se encuentran: el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, 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 nucleoelectrónica, el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en instalaciones centralizadas, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre Actividades de Juego. Adicionalmente, los efectos financieros de las nuevas concertaciones fueron determinados en diversos acuerdos adoptados en la misma reunión.

Ante la concertación de cualquier nueva figura tributaria, nos debemos plantear cuáles son los criterios o puntos de conexión en virtud de los cuales repartir las potestades tributarias de regular, exaccionar y de inspeccionar el nuevo impuesto a concertar entre el territorio común y los territorios forales.

En el caso del IDSD, si atendemos a su naturaleza de impuesto indirecto, proclamada tanto en la propuesta de directiva comunitaria como en el proyecto de ley tal y como se ha expuesto, así como a su presunta futura armonización en el ámbito de la Unión Europea, es más que previsible que el nuevo impuesto se concierte como de normativa común, con un escaso margen regulatorio para los Territorios Históricos. De esta manera, con carácter general, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, pudiendo las Diputaciones Forales aprobar 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. Recordemos asimismo la cláusula de cierre en la imposición indirecta, contenida en el artículo 35 del Concierto Económico, que establece, a continuación de la determinación de los criterios de reparto de las potestades tributarias en la imposición indirecta realizada en los artículos previos,

que los demás impuestos indirectos se registrarán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado. Adicionalmente, y a la vista de las características ya analizadas de este nuevo impuesto, se nos antoja harto difícil que las Comunidades Autónomas de régimen común vayan a ostentar margen alguno de capacidad normativa en este impuesto, como ocurre por ejemplo con el Impuesto sobre Actividades de Juego o con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que son impuestos en relación a los cuales carecen de capacidad normativa con carácter general pero disfrutan de un cierto margen regulatorio, en cuyo caso los territorios forales podrían aspirar a idénticas capacidades, a pesar de tratarse de una figura de naturaleza indirecta.

Como comentario final a este respecto, debería tenerse en cuenta que en caso de que se pretenda negociar el impuesto como concertado de normativa autónoma, si el punto de conexión elegido fuese que el domicilio del contribuyente prestador de servicios digitales se encuentre en el País Vasco, resulta dudoso, a la vista de los umbrales exigibles por el nuevo impuesto, que encontremos entidades que lo cumplan. Podría resultar más razonable que la capacidad normativa se vinculase al lugar de realización de las operaciones, es decir, a que el usuario se entienda situado en el País Vasco. Escenario en el cual la complejidad en la aplicación de este nuevo impuesto, ya de por sí complejo, se incrementaría notablemente. En cualquier caso, entendemos, por las razones expuestas, que difícilmente van a ser estos los términos de la concertación.

Una vez que, en virtud de lo dispuesto en la futura ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, se considere que dichos servicios se han prestado en el territorio de aplicación del mismo, es decir, en el estado español, habrá que determinar los criterios en virtud de los cuales se entienda que las operaciones se han realizado en el País Vasco, a fin de reconocer la potestad exaccionadora sobre dichos hechos imponible a los Territorios Históricos.

En principio, lo razonable sería utilizar los mismos criterios de localización que los que se establecen en el proyecto de ley estatal para determinar la competencia en relación a otras jurisdicciones fiscales internacionales. Por ello, las prestaciones de servicios digitales se deberían entender realizadas en territorio común o foral, según el territorio en el que estén situados los usuarios que participan en dichas prestaciones, determinado dicho territorio conforme a la dirección IP de los dispositivos utilizados por los usuarios, salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización.

A este respecto, resulta de interés traer a colación las reflexiones efectuadas en el apartado anterior en relación a este criterio de localización y la admisión de prueba en contrario. Adicionalmente, la admisión de una prueba en contrario de la dirección IP puede dar origen a situaciones en las que la prestación de servicios digitales se entienda localizada en el territorio español por aplicación de dicha dirección, pero a efectos de determinar internamente el lugar de localización se utilice la prueba en contrario para atribuir la exacción a una administración tributaria, común o foral, diferente de la correspondiente a la dirección de IP. En consecuencia, lo más sencillo sería establecer un único criterio para la localización de las operaciones en uno u otro territorio que evitaría controversias como la expuesta e incrementaría, en gran medida, la seguridad jurídica tanto de los contribuyentes como de las administraciones tributarias.

Una vez determinadas las prestaciones de servicios digitales sometidas al impuesto habrá que establecer la regla de exacción. Entendemos que resultaría coherente con los puntos de conexión de Concierto Económico que la exacción se atribuya en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en otras figuras impositivas que utilizan este criterio, consideramos que dicho volumen de operaciones debe ser calculado por cada una de las prestaciones

de servicios sometidas al impuesto, siguiendo el modelo de configuración de la regla de reparto entre las diferentes jurisdicciones fiscales de la Unión Europea regulada en el artículo 5 del proyecto de directiva del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Finalmente, en lo que se refiere a la competencia inspectora, cabe recordar que, en relación a los impuestos en los que los Territorios Históricos carecen de capacidad normativa, el Concerto Económico fija como punto de conexión el domicilio del contribuyente, lo cual resultaría también apropiado en este caso. Como se ha expuesto, los contribuyentes sometidos a este impuesto van a ser casi con toda seguridad contribuyentes no residentes que actúen sin establecimiento permanente, por lo que sería necesario establecer para estos casos que la competencia inspectora corresponde a la administración tributaria del representante del contribuyente no residente, a quien como se ha comentado al analizar el proyecto de ley del impuesto, habría que imponerle la obligación de nombramiento del representante en todo caso, con independencia de que sea residente en la Unión Europea o fuera de ella.

## BIBLIOGRAFÍA

C (2018) 1650, 21.03.2018 "Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa"

COM (2018) 147, 21. 3.2018, "Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa"

COM (2018) 148, 21. 3.2018, "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"

Informe 45/18 de la AIREF sobre las líneas fundamentales de los presupuestos de las administraciones públicas 2019

Lasarte López, R. Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa? Revista de Contabilidad y Tributación, 2018, nº428

Nocete Correa, F.J. Ilusión fiscal y economía digital, ¿hacía una planificación normativa agresiva? Carta Tributaria, 2018, nº43

OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>

OECD "Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2017"

S.J. Liebowitz and Stephen E. Margolis, Network externalities(Effects), en <https://www.utdallas.edu/~liebowit/palgrave/network.html>

Simone Samari, A. Digital Economy and Profit Allocation: The Application of the Profit Split Method To The Value Created By A "Significant Digital Presence", International Transfer Pricing. Journal January/February 2019

SWD (2018) 81, 21 de marzo de 2018 "Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services"

Y. Brauner & S.Pistoner, Some Comments on the attribution of profits to the digital permanent establishment, 72 Bull. Intl. Taxn. 4ª/ Special Issue (2018) Journals IBFD.

[www.adigital.org/informes-estudios/impacto-im-puesto-los-servicios-digitales-la-economia-espanola](http://www.adigital.org/informes-estudios/impacto-im-puesto-los-servicios-digitales-la-economia-espanola)

[www.assolombarda.it/servizi/fisco/informazioni/legge-di-bilancio-2019-limposta-sui-servizi-digitali](http://www.assolombarda.it/servizi/fisco/informazioni/legge-di-bilancio-2019-limposta-sui-servizi-digitali)

[www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF)

La Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, dedica los dos primeros apartados de su artículo 168 a establecer las reglas aplicables en caso de concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución que puedan iniciarse frente al patrimonio del deudor con la Hacienda Pública (y en idénticos términos se pronuncia el mismo artículo recogido en las Normas Forales 2/2005 y 6/2005 Generales Tributarias de los Territorios Históricos de Bizkaia y Alava, respectivamente)

Dispone el referido precepto que:

*“Artículo 168. Concurrencia de procedimientos.*

*1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la legislación en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:*

*a) Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio es el más antiguo.*

*b) Cuando concorra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha*

*de declaración del concurso. Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.*

*2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la legislación concursal y, en su caso, en la normativa financiera y presupuestaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, o bien se trate de créditos contra la masa.”*

Resulta, por tanto, que en caso de que el procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos concorra con un procedimiento concursal, la determinación de cuales van a ser las pautas a seguir exige acudir a lo dispuesto en la legislación concursal, a la que se remite la normativa tributaria.

Pues bien, si acudimos a analizar lo previsto al respecto en la Ley 22/2003, de 9 julio, Concursal, resulta procedente traer a colación lo referido en varios de sus artículos, entre los que cabe destacar los siguientes:

*“Artículo 55. Ejecuciones y apremios.*

*1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.*

*Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes obje-*

(\*) Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DF Gipuzkoa

to de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.”

“Artículo 84. Créditos concursales y créditos contra la masa.

(...)

4. Las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercerán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos. Esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento.”

“Artículo 178. Efectos de la conclusión del concurso.

1. En todos los casos de conclusión del concurso, cesarán las limitaciones de las facultades de administración y disposición sobre el deudor subsistentes, salvo las que se contengan en la sentencia firme de calificación o de lo previsto en los capítulos siguientes.

2. Fuera de los supuestos previstos en el artículo siguiente, en los casos de conclusión del concurso por liquidación o insuficiencia de masa activa, el deudor persona natural quedará responsable del pago de los créditos restantes. Los acreedores podrán iniciar ejecuciones singulares, en tanto no se acuerde la reapertura del concurso o no se declare nuevo concurso. Para tales ejecuciones, la inclusión de su crédito en la lista definitiva de acreedores se equipara a una sentencia de condena firme.

3. La resolución judicial que declare la conclusión del concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa del deudor

persona jurídica acordará su extinción y dispondrá la cancelación de su inscripción en los registros públicos que corresponda, a cuyo efecto se expedirá mandamiento conteniendo testimonio de la resolución firme.”

“Artículo 178 bis. Beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho.

1. El deudor persona natural podrá obtener el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho en los términos establecidos en este artículo, una vez concluido el concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa.

(...)”

De la combinación de lo recogido en los preceptos transcritos derivan las reglas de juego a seguir en el supuesto de que la recaudación tributaria resulte afectada por la declaración de concurso del deudor a la Hacienda Pública, y dichas reglas, obviamente, vienen siendo a lo largo del tiempo objeto de análisis jurisprudencial, tanto en sede mercantil como en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Resulta así de interés detenerse en el análisis de varias resoluciones judiciales que se han ocupado recientemente de alguna de estas reglas, tales como las siguientes:

**1) Sentencia del Tribunal Supremo 90/2019, de 13 de febrero (Recurso de Casación 1305/2016): Posibilidad de continuación de procedimientos administrativos de ejecución y prioridad de cobro.**

Analiza el Tribunal Supremo en esta Sentencia un supuesto en el que una determinada entidad fue declarada en concurso de acreedores, resultando que, con anterioridad al Auto de declaración de concurso, la Tesorería General de la Seguridad Social había dictado diligencia de embargo sobre tres vehículos de su propiedad.

Siendo así, siguiendo lo previsto en el artículo 55.1 de la Ley 22/2003, Concursal, la TGSS solicitó del juzgado que tramitaba el concurso, mediante



un incidente concursal, que se declarara que los tres vehículos embargados no eran necesarios para la continuidad de la actividad empresarial del deudor concursado y que, consiguientemente, le permitiera continuar con el procedimiento de ejecución.

El juzgado declaró que los tres vehículos no eran bienes necesarios para continuar la deudora con su actividad empresarial y advirtió que todavía no se había aprobado el plan de liquidación, entendiéndolo, por consiguiente, que podía proseguir la ejecución separada instada por la TGSS. Pero, a la vista de las alegaciones formuladas por la administración concursal, el juzgado advirtió de que el derecho de ejecución separada no comportaba en este caso una prioridad de cobro respecto del resto de los acreedores concursales, razón por la cual la TGSS debía remitir lo obtenido con la ejecución a la masa del concurso. En concreto en la parte dispositiva de la sentencia añadía: *“si bien, una vez realizados los bienes su producto debe integrarse en la masa activa del concurso para el pago de los créditos concursales y contra la masa por el orden que determina la Ley Concursal”*

Interpuesto recurso de apelación por la TGSS resultó el mismo desestimado, lo que determinó la interposición del recurso de casación que nos ocupa, en el que el Alto Tribunal, con remisión a lo ya señalado, en parte, en su Sentencia 319/2018, de 30 de mayo, viene a establecer que:

- Las ejecuciones administrativas en las que se hayan embargado bienes y derechos del concursado antes de la declaración de concurso, pueden continuar si desde el principio se declara que estos bienes no son necesarios. Y, además, en estos casos, indica el Tribunal, que es lógico que si al tiempo de aprobarse el plan de liquidación la ejecución está prácticamente concluida o muy avanzada, por ejemplo, si ya se han publicado los anuncios de subasta del bien o derecho embargado, no se interrumpa la ejecución con la aprobación del plan de liquidación. Como se ve el Tribunal Supremo

interpreta la dicción literal del artículo 55 de la Ley Concursal de una forma laxa, dado que entiende que en los casos señalados aún aprobado el plan de liquidación la ejecución administrativa separada debe continuar.

- El derecho de ejecución separada del concurso que se contiene en el párrafo segundo del art. 55.1 LC no comporta ninguna preferencia de cobro, de forma que en esas ejecuciones separadas, ya sean judiciales laborales o administrativas, iniciadas antes de la declaración de concurso sobre bienes del deudor concursado, que prosiguen por concurrir los requisitos necesarios para ello, no deja de operar el orden de prelación de créditos concursal, derivado de la clasificación de créditos.
- Sin embargo, la forma de hacer valer la aplicación de estas reglas de preferencia de créditos no es ordenar al órgano ejecutante que remita a la masa activa del concurso el resultado de la realización, sino plantear una tercería de mejor derecho, que se resolverá con arreglo a las normas concursales, estando legitimado al efecto, mientras esté pendiente el concurso, exclusivamente el administrador concursal y los titulares de los concretos créditos que se esgriman como preferentes.
- Esta tercería de mejor derecho podría hacerse valer, frente al crédito en virtud del cual se practica la ejecución, respecto, por tanto, de concretos “créditos concursales” que, con arreglo a las normas de prelación de créditos de los arts. 89 y siguientes de la Ley 22/2003, Concursal, tuvieran preferencia de cobro y por su exacto importe. Pero no podría hacerse valer respecto de los “créditos contra la masa”. Estos tienen preferencia de cobro respecto de los créditos concursales dentro del concurso de acreedores, de acuerdo con las reglas previstas en el art. 84.3 y 4 LC, pero no fuera del concurso de acreedores. El carácter prededucible de los créditos contra la masa se aplica en el con-

curso de acreedores, y no en ejecuciones separadas. Esta es una de las diferencias entre la ejecución universal dentro del concurso de acreedores, cuando se opta por la liquidación, y las ejecuciones singulares separadas, realizadas por instancias judiciales o administrativas

- El importe de lo obtenido que alcance a los créditos con preferencia de cobro respecto del crédito del ejecutante se pondrá a disposición de la masa del concurso, por medio de la administración concursal. No irá directamente destinado al pago de los créditos concursales preferentes que hayan justificado la estimación de la tercería de mejor derecho, sino a la masa, para que junto con el resto de los bienes y derechos se haga pago a los acreedores con arreglo a las normas del concurso de acreedores.

Interesante resolución que, si bien considera que el derecho de ejecución separada no implica en todo caso una excepción al principio de paridad de trato entre los acreedores ni una preferencia de cobro absoluta para el ejecutante, sí que establece dicha preferencia frente a los créditos contra la masa, exigiendo, además, la necesaria interposición de una tercería en caso de alegación por un acreedor no ejecutante de mejor derecho para el cobro.

## **2) Sentencia del Tribunal Supremo 376/2019, de 20 de marzo (Recurso de Casación 2020/2017): Posibilidad de dictar providencia de apremio en relación con los créditos contra la masa.**

En el supuesto enjuiciado concurren los siguientes antecedentes de hecho:

- Declaración de concurso de acreedores de sociedad mercantil por auto dictado el 27 de abril de 2009 por el Juzgado de Primera Instancia nº 4 de lo Mercantil de Burgos.
- Mediante auto de 30 de marzo de 2010 se abrió la fase de liquidación, iniciándose la disolución de la concursada.

- El 19 de abril de 2013, la Administración dictó 19 providencias de apremio para ejecutar otros tantos créditos tributarios que estimó eran créditos contra la masa, que fueron impugnadas por la entidad, ya en liquidación, negando competencia a la Administración para dictarlas, por tratarse de una empresa en concurso.

- La Administración tributaria y, posteriormente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimaron la impugnación por entender que en virtud de los artículos 164.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 84.4 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal una vez abierta la fase de liquidación, pueden dictarse dichas providencias.

- El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, estimó el recurso contencioso- interpuesto anulando las providencias de apremio, al entender que no eran conformes a derecho

Interpuesto recurso de casación se admite el mismo a trámite, al apreciar existente interés casacional en la determinación de si, en caso de concurso, la Administración puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa.

Y para resolver la cuestión, al Alto Tribunal efectúa los siguientes pronunciamientos:

- Ha de partirse de la previsión general, contenida en el art. 8.3º de la Ley Concursal, que atribuye al juez del concurso la competencia exclusiva y excluyente para conocer de *“toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiere ordenado”*.

Esta norma se corresponde, dice el Tribunal, con la regla general, contenida en el artículo 55.1 de dicha Ley con arreglo al cual: *“Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudi-*

*ciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra la patrimonio del deudor”.*

Con ello se pretende preservar la integridad del patrimonio frente a ejecuciones separadas que, de facto, distorsionen la aplicación efectiva del principio de la “par condicio creditorum”

- Lo que resulta claro es que una vez abierta la fase de liquidación no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas. La prohibición de ejecuciones prevista en el artículo 55 de la Ley Concursal opera tanto sobre créditos concursales, como sobre los créditos contra la masa, y cesa con la aprobación del convenio, conforme a lo regulado en el art. 133.2 LC . [...]
- Aunque el crédito contra la masa es exigible, conforme a lo previsto en el art. 84.3 de la Ley Concursal, y por ello puede devengar recargos, que también gozan de la consideración de crédito contra la masa, el crédito contra la masa “no podrá justificar una ejecución al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento del convenio (art. 133.2 Ley Concursal).

En realidad, el único escenario en que podría admitirse una ejecución de créditos contra la masa es el que se abre con la aprobación del convenio, en que se levantan los efectos de la declaración de concurso. Así como el impago de los créditos concursales provocaría la rescisión del convenio y la apertura de la liquidación (art. 140 Ley Concursal), el impago de los créditos contra la masa daría lugar a su reclamación de pago y, si fuera necesario, la preceptiva ejecución.

- Sin embargo, una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del art. 55 LC , no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal.

Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del art. 154 de la Ley Concursal , y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal, ni acudir al apremio administrativo

- Es cierto que una cosa es dictar una providencia de apremio y otra diferente proceder al embargo, pero también es cierto que la providencia de apremio (i) constituye título suficiente para iniciar el procedimiento de ejecución, (ii) que tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios ( apartado segundo del artículo 167 LGT ) y que (iii) si el obligado tributario no efectúa el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de la LGT , se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio ( apartado cuarto del artículo 167 LGT ).

Es decir, dictada la providencia de apremio, como título de ejecución, la propia LGT aboca a la continuación del procedimiento de ejecución mediante la diligencia de embargo, en caso de impago de la deuda apremiada.

- En todo caso, el devengo de intereses, recargos y las demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a vencimiento no exige, necesariamente y en todos los casos, el dictado de la providencia de apremio. Así, por ejemplo, la exigencia del interés de demora tributario no requiere de la previa intimación de la Administración ni de la concurrencia de un retraso culpable en el obligado (artículo 26 LGT ) de la misma forma que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de la LGT los recargos del período ejecutivo (recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario) se devengan con el inicio de dicho período aunque se liquiden con la providencia de apremio ( apartado primero del artículo 167 LGT ).

Y así, en base a la transcrita argumentación, el Tribunal Supremo fija como criterio interpretativo que:

*"...la interpretación conjunta del artículo 164.2 LGT con relación a los artículos 55 y 84.4 de la LC, determina que, una vez abierta la liquidación la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración de concurso, debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concurso."*

Sorprendente Resolución la dictada en este caso por el Alto Tribunal, que resulta difícil de compaginar con lo previsto en el artículo 28 de la LGT.

En efecto, dispone dicho precepto que:

*" Artículo 28. Recargos del período ejecutivo.*

*1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.*

*Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.*

*Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.*

*2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.*

*3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.*

*4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.*

*5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.*

*(...)"*

Adviértase que, con arreglo al mismo, la aplicación del recargo de apremio así como la exigencia de los intereses de demora del período ejecutivo precisa de la notificación de la providencia de apremio.

**3) Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 2/2018, de 21 de marzo (Conflicto artículo 38 LOPJ. Procedimiento 1/2018): Posibilidad de iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria en sede administrativa vigente el concurso de acreedores.**

En el procedimiento de referencia se resuelve el conflicto planteado entre la AEAT y el Juez del concurso, derivado de la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- Vigente el concurso, el administrador concursal del mismo, recibió notificación de la AEAT de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria y exigencia de pago de la deuda del deudor principal en concurso, al amparo de lo previsto en el artículo 43 de la Ley General Tributaria.
- Tras ello, el administrador concursal presentó escrito ante el Juez del concurso, solicitando requiriera de inhibición a la AEAT, a fin de que se abstuviera de la continuación del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria incoado.

- El Juez del concurso efectuó el requerimiento solicitado por el administrador concursal, al considerar que

- o La AEAT se excedía de sus competencias, en la medida en que la declaración de responsabilidad subsidiaria del Administrador concursal sólo podía producirse una vez finalizado el procedimiento concursal, en la medida en que es requisito previo a aquélla la previa declaración de fallido del obligado tributario y, en su caso, de los responsables solidarios.

- o El seguimiento por la Administración Tributaria del procedimiento para la eventual declaración de la responsabilidad subsidiaria tributaria de los administradores concursales puede suponer un grave impacto en la imparcialidad de los administradores concursales que son órganos del concurso y actúan bajo el control del juez de lo mercantil.

- Recibido el referido requerimiento, la AEAT planteó el conflicto de jurisdicción objeto de la sentencia de referencia, en el que el Abogado del Estado, en apoyo de la correcta actuación de la Administración Tributaria iniciando el procedimiento de declaración de responsabilidad, aun inconcluso el concurso, invoca los siguientes argumentos:

- o Posición de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantenida en la Sentencia de fecha 27 de junio de 2017, que admite la posibilidad de iniciar dichos procedimientos de declaración de responsabilidad constante el concurso del deudor principal, es decir, sin que sea necesario esperar a su conclusión. La postura del Tribunal Supremo está basada en el razonamiento de que, aunque las deudas tributarias no pueden hacerse efectivas sobre el patrimonio de la entidad concursada al margen del concurso, nada impide

hacerlas efectivas sobre el patrimonio de otras personas no sujetas a procedimiento concursal y que hayan sido legítimamente declaradas responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquéllas.

- o En el caso que se examina, la AEAT declara responsable al administrador concursal, que es titular de un patrimonio distinto de la concursada, de forma que la pervivencia del concurso no impide el apremio sobre ese otro patrimonio.

- o Si la exigencia de responsabilidad es solidaria, cualquiera de los deudores solidarios queda sujeto a la acción del acreedor, al amparo del artículo 1144 del Código Civil, sin perjuicio de su derecho de repetición, por lo que resulta difícil justificar la necesidad de esperar a la finalización del concurso.

- o Ni siquiera cuando la responsabilidad se exige subsidiariamente resulta necesario para que nazca la acción administrativa que el concurso termine, de forma que se declare la insuficiencia de la masa o que quede insatisfecho el crédito tras la liquidación total.

Señala el Abogado del Estado que la declaración de fallido implica una declaración objetiva sobre las posibilidades de cobro del crédito frente al deudor principal. Su regulación, dice, no exige la previa acreditación de una insolvencia total o definitiva del deudor, sino la valoración de que se produce una notable desproporción entre la deuda exigible al deudor principal y el valor de su patrimonio disponible, para, así, proceder contra los responsables tributarios subsidiarios. Por eso, en la Ley General Tributaria o en el Reglamento General de Recaudación se utilizan los términos de «insolvencia provisional», «créditos parcialmente

incobrables) o «fallido por insolvencia parcial.

- o La Administración tributaria puede hacer un juicio sobre las cantidades que podrán satisfacerse en el concurso (a través del plan de liquidación o de la evolución de la liquidación) y, sobre esa base, efectuar la declaración de fallido, que es determinante para el nacimiento de la acción administrativa.

Pues bien, planteados así los términos del conflicto, el Tribunal de Conflictos Jurisdicción en la Sentencia dictada se decanta por entender correcta la actuación de la Administración Tributaria, efectuando al respecto las siguientes consideraciones:

- La AEAT no ha invadido las competencias atribuidas al Juez del concurso, actuando dentro de las competencias que el ordenamiento jurídico le reconoce.
- La actuación de la AEAT no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la "par conditio creditorum", dado que la derivación de responsabilidad no se dirige contra el concursado, sino contra terceros (en este caso, el administrador concursal) que, por incurrir en alguno de los presupuestos contemplados en los artículos 41 y siguientes de la LGT se hace solidaria o subsidiariamente responsable de la deuda tributaria.
- Al no existir específica atribución competencial a favor de los Juzgados de lo Mercantil para conocer de tales acciones individuales de responsabilidad, la competencia para declarar la responsabilidad tributaria ha de corresponder a la AEAT, sin perjuicio de su posible revisión en vía administrativa ante los Tribunales Económico Administrativos y, en vía jurisdiccional, ante la jurisdicción contencioso administrativa..

Interesante también resolución judicial en tanto que abre la vía a que sin concluir el concurso puedan iniciarse procedimientos de declaración de responsabilidad, incluso subsidiaria, en sede administrativa.

**4) Sentencia 242/2018, de 28 de noviembre, del Juzgado de lo Mercantil nº 7 de Barcelona: Posibilidad de que el beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho alcance al crédito de derecho público.**

El artículo 178 bis de la Ley Concursal, introducido por el Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social, conocido como "Ley de Segunda Oportunidad", regula el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho (BEPI), aplicable en el ámbito de los concursos de personas físicas.

Sobre cual deba ser la interpretación a dar al contenido del citado beneficio, así como a los diferentes supuestos de exoneración previstos en dicho precepto, se han pronunciado diversas sentencias dictadas por Juzgados Mercantiles y Audiencias Provinciales, habiéndose alguna de ellas también referido a la consideración de si la exoneración alcanza o no al crédito de derecho público. Señalar que sobre este último aspecto, sin embargo en la fecha de elaboración de las presentes notas todavía no se ha pronunciado el Tribunal Supremo, aunque sí que parece que lo hará en breve.

Entre las referidas sentencias, cabe destacar, por su carácter didáctico en la materia, la dictada el 28 de noviembre del pasado año por el Juzgado de lo Mercantil nº 7 de Barcelona, en la que se efectúa una exposición clara y esquemática de la doctrina existente al respecto.

Resuelve la Sentencia un incidente promovido por la AEAT en la que el Abogado del Estado define la imposibilidad de que dentro de la exoneración se incluya el crédito de derecho público.

Y para dar solución al tema planteado, el Juzgado de lo Mercantil de Barcelona comienza por

recodar los tres requisitos que, con arreglo a lo previsto en el artículo 178bis de la Ley Concursal, deben concurrir ineludiblemente para poder conceder el BEPI, cuales son:

- Que el deudor sea persona natural
- Que el concurso concluya por liquidación o por insuficiencia de la masa activa.
- Que el deudor sea de buena fe, requisito que se entiende cumplido, si concurren las siguientes circunstancias:

1.º El concurso no ha sido declarado culpable.

2.º El deudor no ha sido condenado en sentencia firme por delitos contra el patrimonio, contra el orden socioeconómico, de falsedad documental, contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social o contra los derechos de los trabajadores en los 10 años anteriores a la declaración de concurso.

3.º El deudor, reuniendo los requisitos para ellos establecidos, ha celebrado o, al menos, intentado celebrar un acuerdo extrajudicial de pagos.

4.º El deudor ha satisfecho en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales privilegiados y, si no ha intentado un acuerdo extrajudicial de pagos previo, al menos, el 25 por ciento del importe de los créditos concursales ordinarios.

5.º El deudor, alternativamente al número anterior, acepta someterse a un plan de pagos.

Partiendo de la concurrencia de dichos requisitos, considera la Sentencia analizada que el artículo 178 bis prevé dos tipos de efectos distintos. Así:

- Si se cumplen los requisitos previstos en los números 1º, 2º, 3º y 4º anteriores, la exoneración alcanza a todo el pasivo no satisfecho con la masa activa, al no establecer la Ley Concursal limitación alguna en cuanto a su alcance, siendo, además, la exoneración definitiva, salvo revocación de la misma en el caso de que en los cinco años siguientes se constate la existencia de bienes o derecho del deudor ocultados.

Si se cumplen los requisitos previstos en los números 1º, 2º, 3º y 5º anteriores, la exoneración alcanza a los créditos ordinarios y subordinados, salvo los de derecho público y por alimentos y tiene carácter provisional, de suerte que los créditos que no quedan exonerados deben satisfacerse en el plazo de cinco años mediante el correspondiente plan de pagos.

Ahora bien, transcurrido dicho plazo, la exoneración del pasivo no satisfecho será definitiva, siempre que el deudor haya destinado al cumplimiento del plan al menos la mitad de los ingresos percibidos que no tengan la consideración de inembargables.

Y, en lo que al objeto de las presentes notas interesa, en lo que afecta a la cuestión atinente a si la exoneración, en cualquiera de los dos casos, alcanza o no al crédito de derecho público, concluye la Sentencia que, si bien la cuestión es dudosa, la respuesta debe ser en ambos casos positiva. Considera pues el Juzgado de lo Mercantil que en la exoneración queda incluido el crédito de derecho público.

Y, entre los argumentos que se citan en la misma, para apoyar dicha respuesta cabe destacar la referencia efectuada a la Propuesta de Directiva de 22 de noviembre de 2016 sobre marcos de reestructuración preventiva, segunda oportunidad y medidas para aumentar la eficacia de los procedimientos de condonación, insolvencia y reestructuración, que modifica la Directiva 2012/30/UE, en la que se vienen a establecer limitaciones al sistema de segunda oportunidad, señalando así que los Estados miembros podrán excluir de la condonación por razones de interés general algunas categorías específicas de deu-

149

das, tales como deudas derivadas de sanciones penales o de responsabilidad delictual.

Considera el Juzgado de lo Mercantil que apoya su tesis el hecho de que entre las deudas susceptibles de no exoneración no se recogen las de derecho público, a las que podría otorgarse la categoría de interés general.

Preocupante la tesis mantenida en la referida Sentencia para los acreedores de derecho público, en cuanto pueda avanzar lo que en un futuro pueda considerarse en este ámbito como línea jurisprudencial o incluso normativa.



### I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Con carácter general la existencia y la realización de actuaciones contrarias a los intereses de la Hacienda Pública resulta tan antigua como la propia obligación de satisfacer exacciones al Erario Público. Cabe aludir, en cierta medida, a la existencia de una tendencia natural por parte del contribuyente a tratar de evitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que todo ciudadano asume, por el simple hecho de serlo, ante la Hacienda Pública.

Resulta pues esencial entrar a legislar el fenómeno de la defraudación tributaria, máxime teniendo en cuenta el mandato contenido en el art. 31 de nuestra Constitución (CE), a través del cual resulta plasmado de forma precisa el cumplimiento del deber tributario referente a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que en ningún caso ha de tener un alcance confiscatorio. Existe así una obligación de tributar que recae sobre el conjunto de los ciudadanos, con plena sujeción a la normativa reguladora de nuestro sistema tributario y, en particular, con sujeción a las normas específicas de cada tributo.

Es precisamente la necesidad existente de preservar el cumplimiento del citado deber la que justifica el nacimiento y la aplicación del Derecho Tributario Sancionador, tanto en su vertiente penal como en su ámbito estrictamente administrativo, pudiendo aludir así a la existencia de una dualidad de regímenes, con una presencia de una serie de principios jurídicos básicos de carácter coincidente.

A priori, si se toma como base para definir a la conducta en el delito tributario como un concepto normativo de acción, cabría afirmar que éste se caracteriza por la "defraudación" de las expectativas que se esperaban del contribuyente en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, al margen de cuál pueda ser el ámbito de gobierno de que se trate.<sup>1</sup>

Como es sabido el art. 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP) configura el delito de defraudación tributaria como un tipo penal en blanco, habiéndose suscitado en torno a esta decisión legislativa intensas discusiones referentes a los diferentes elementos que integran esta figura penal. Se trata, no obstante, de un delito autónomo e independiente que no requiere de la concurrencia de los presupuestos del tipo genérico de la estafa de cara a su configuración, al tratarse de un delito que existe *per se*, no siendo necesaria la atribución de otros elementos al margen de los ya incardinados en el propio tipo.

¿Qué consideraciones cabe efectuar acerca de la actual configuración, interpretación y determinación del elemento subjetivo del injusto? De entrada se encarga de precisar el art. 10 del citado Código que son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley. Tiene lugar así (como, por otra parte, es tradición en nuestro sistema penal), la exigencia de un elemento subjetivo de culpabilidad necesario para que la conducta típica y antijurídica resulte penalmente reprochable. Dicha culpabilidad (ya sea dolosa o culposa, en sus distintas variantes y manifestaciones), contribuye a calificar la conducta del sujeto activo desde una perspectiva subjetiva amplia, ligada en numerosas ocasiones al ámbito íntimo

(\*) Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

<sup>1</sup> El verbo "defraudar" ha de ser entendido, además como aquel perjuicio patrimonial ocasionado mediante engaño.

del conocimiento así como al del deseo, y en el que la carga de la prueba que recae sobre el acusador adquiere, con frecuencia, un carácter diabólico.

La noción de defraudación puede ser analizada desde dos perspectivas. En primer lugar, desde un plano meramente objetivo la defraudación equivale a la causación de un perjuicio patrimonial realizado bajo una conducta contraria a la norma, no requiriendo de la concurrencia de un engaño, al quedar desvalorada la conducta en cuestión desde el instante en el que se configuran la totalidad de los elementos constitutivos del delito tributario, con independencia de cuál resulte ser el ánimo del sujeto. En cambio, desde una perspectiva subjetiva de cara a la apreciación de la defraudación se requeriría la coexistencia de un elemento intencional en la acción realizada.<sup>2</sup>

En líneas generales el tipo previsto en el citado art. 305 del Código Penal contiene, junto al elemento objetivo, consistente en la conducta comisiva u omisiva del sujeto pasivo tributario, un elemento subjetivo intencional en relación con el cual conviene tener presente sus características, su alcance y los eventuales mecanismos probatorios existentes de cara a su acreditación.

Desde nuestro punto de vista la incorporación del citado elemento intencional resulta fundamental, otorgándose además satisfacción al principio de legalidad. Téngase presente que si, de cara a la configuración del delito, se admitiese únicamente la existencia de un perjuicio patrimonial, ello nos conduciría a la conocida como "prisión por deudas", inadmisibles en un Estado Social y Democrático de Derecho como el nuestro. Se hace necesaria pues la coexistencia de elementos objetivos y subjetivos.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Véase a este respecto, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 12 de mayo de 1986.

<sup>3</sup> Ahora bien, a pesar de que el concepto de defraudación tributaria implica la concurrencia del elemento subjetivo del engaño, dicha exigencia típica no obliga a la consideración del delito tributario como una modalidad del tipo genérico

de estafa, ya que en ésta el engaño queda limitado por la idoneidad para inducir al error. En cambio en el delito fiscal la limitación tiene lugar en el instante en el que se concretan las modalidades de comisión.

Se trata, por otra parte, dada su condición de delito de naturaleza económica, de un delito de especial complejidad, máxime si se tiene en cuenta su concepción de tipo "en blanco" que requiere, de cara a su debida aplicación, una integración con la propia normativa tributaria. Dicha integración entre la norma penal y la tributaria exige, a la hora de entrar a determinar la debida confluencia del aspecto intelectual y el volitivo en el sujeto pasivo del delito (propios de la comisión dolosa), que el conocimiento y el deseo, el saber y el querer, se extiendan más allá de los límites materiales del tipo, adentrándose en el conjunto de la regulación tributaria que desarrolla el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE.

Dicha circunstancia, que no constituye sino una consecuencia necesaria de la propia configuración legal del injusto, suscita un conjunto de cuestiones jurídicas de interés relativas, por ejemplo, a la propia configuración actual del elemento subjetivo, a la admisibilidad de las diferentes formas de culpabilidad que puedan llegar a aparecer y a las dificultades existentes para su acreditación o a la extensión del reproche penal a los terceros intervinientes que, con diferentes grados de intensidad, participan directa o indirectamente en las conductas susceptibles de reproche penal.

Desde una perspectiva objetiva cabe entender el elemento intencional como la realización de una conducta idónea descrita por la norma. En este sentido la nota esencial de diferenciación existente frente al ámbito subjetivo reside en que, a pesar de desplegar el sujeto su conducta con la firme intención de defraudar a la Hacienda Pública, dicha conducta será atípica si en el ámbito objetivo no resulta idónea para incrementar el riesgo no permitido.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> En efecto, téngase presente que no todo comportamiento destinado a eludir o a obtener algún beneficio fiscal implica la existencia de un engaño

Ciertamente hemos de reconocer que nos hallamos en presencia de un tipo penal caracterizado por la existencia de una escasa percepción social de su carácter antijurídico. Incluso en ocasiones se ha llegado a plantear la procedencia de dotar a estas conductas de trascendencia penal, apuntándose que su represión podría quedar limitada a la esfera administrativa. Desde nuestro punto de vista la asunción de la citada línea interpretativa supondría, *de facto*, asumir un recorte claro y notorio en la dimensión que ha de otorgarse a la obligación contributiva derivada del deber tributario constitucionalmente impuesto. La perseguibilidad de esta clase de conductas antijurídicas se presenta, en nuestra opinión, como una actuación decisiva para garantizar la operatividad del sistema tributario como instrumento de redistribución de la riqueza. Ello requiere la plena implicación del conjunto de los agentes jurídicos en dicha tarea, asumiéndose la aplicación de la ley penal y del conjunto de consecuencias previstas en ella.<sup>5</sup>

Por otra parte resultan evidentes las dificultades probatorias que, en numerosas ocasiones, se suscitan a la hora de delimitar el elemento subjetivo del injusto. Téngase presente que la necesaria erradicación de esta clase de conducta suele conducir a los Tribunales a admitir como válidas técnicas probatorias inferenciales absolutamente necesarias y recurrentes en dichos casos, dada la gran variedad de argumentos de los que se sirven los sujetos pasivos tributarios así como sus cómplices o cooperadores con la finalidad de negar la

a los efectos previstos en el art. 305 del CP, siendo necesario entrar a valorar si dicha conducta es capaz de producir error en la Administración. Únicamente aquella conducta que desde una perspectiva objetiva ponga en entredicho la vigencia de la norma a través de la causación de un perjuicio patrimonial realizado mediante engaño que provoque error será constitutiva de delito. En este sentido la idoneidad del engaño deberá determinarse de acuerdo a criterios de imputación, siendo necesario tomar en consideración el fin de protección de la norma.

<sup>5</sup> No creemos, además, que la consabida indeterminación física del sujeto pasivo del delito (la Hacienda Pública) justifique un eventual relajamiento en la represión de esta clase de conductas.

intencionalidad de sus acciones. Es más, la comisión culposa no resulta admisible en este tipo penal, lo que facilita el desarrollo de diversas argucias argumentales.

A ello se ha de sumar, además, el hecho de que, en la actualidad, la inteligencia defraudatoria posibilita la realización de operaciones aparentemente lícitas pero con una intención elusoria que opera como motor del negocio jurídico y, por ende, de la planificación fiscal. Ciertamente la confluencia dentro del ámbito tributario de figuras tan próximas en el plano subjetivo como el fraude de ley, la simulación y el delito fiscal originan una cierta confusión en la figura del sujeto pasivo del tributo. E igualmente debe reconocerse la procedencia de llevar a cabo una revisión de la tipificación del injusto penal al objeto de que la diferencia existente entre el ámbito administrativo y el penal no recaiga exclusivamente en la cuantía defraudada. Ahora bien debe reconocerse que, en la mayoría de los casos, los asesores fiscales tratan de presentar como lícitas manifestaciones de una economía de opción. Y, sin lugar a dudas, no debe ser equivalente la realización de una planificación fiscal *a priori* que persigue la consecución de la mejor tributación entre las posibles (ajustándose a ella las características del negocio jurídico válido y eficaz), que una planificación *a posteriori* cuya finalidad no es otra que amortiguar los efectos derivados del negocio ya realizado al objeto de disminuir su procedente tributación.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Como es sabido la economía de opción únicamente puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Nos hallamos pues en presencia de un supuesto en relación con el cual resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas ellas igualmente legítimas. Por el contrario, en los supuestos de simulación y de fraude de ley (figuras ambas caracterizadas por la existencia de una cierta ilicitud), y de conformidad con lo declarado por el TS en su Sentencia de 15 de julio de 2002, "(...) Quien recurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar. Así, en el caso de la simulación –aquí se trata de la relativa– se da un relevante componente de

Aquellas conductas de innegables dificultades probatorias, especialmente en lo que respecta a la determinación del elemento doloso, no pueden quedar amparadas en la complejidad de la norma sustantiva, en las complicadas construcciones jurídicas bajo las que aquéllas puedan ocultarse ni en el carácter gravoso de la carga probatoria que asume el perjudicado. Dichas conductas han de perseguirse con la misma convicción con la que se persigue al sujeto tributario que, por ejemplo, se ha quedado con determinadas cantidades en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o al contribuyente persona física que ha ocultado de manera burda una parte o la totalidad de sus rentas. Y, con carácter adicional, ha de ponerse un especial cuidado en la determinación de las responsabilidades en las que pudieran llegar a incurrir los asesores o los *extraneus* sin cuya imprescindible ayuda no podrían alcanzarse estructuras defraudatorias tan sofisticadas.

## II. LA INCIDENCIA DE LA CULPABILIDAD EN EL DELITO FISCAL

Podemos definir la culpabilidad como aquella esfera en la que se comprueba si el acto injusto cometido puede atribuirse a su autor en condiciones psíquicas de motividad normal. Así, mientras que en la antijuridicidad la esencia lo constituye la relación existente entre la acción realizada por el sujeto y la norma penal<sup>7</sup>, la

*ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad comercial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley. El fraude de ley es una forma de 'ilícito atípico' (de 'cobertura') para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas".*

<sup>7</sup> Véase a este respecto HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., "Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 239, 1996, pág. 4, quien afirma que el delito de defraudación tributaria queda consumado cuando se inicia una investigación en vía administrativa o penal, instante éste a partir del cual ya no será posible practicar la oportuna regularización. En este mismo sentido se pronunció MARTÍNEZ HORNERO, F. J., "Delito fiscal y

culpabilidad obliga a analizar la relación existente entre el agente y su acción. Y, al objeto de que pueda hablarse de la existencia de una conducta penalmente reprochable, se requiere que en el agente concurra, bien la decisión libre, voluntaria y consciente de actuar (dolo), o bien una negligencia (culpa) suficientemente reprobable en atención a su gravedad o por las condiciones específicas que concurren en el propio actor y que exigen de él un especial cuidado en determinadas situaciones.

Tradicionalmente nuestro TS tiene declarado a través, entre otras, de su Sentencia de 2 de marzo

regularización tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 170, 1997, pág. 26, quien estima que la conducta elusiva no tiene lugar en el momento del vencimiento del período voluntario de pago del tributo de que se trate, sino cuando no existe posibilidad alguna de cumplimiento voluntario, ya sea tempestivo o extemporáneo, determinándose así un momento diferente de consumación de la defraudación y dando lugar por ello al surgimiento de una total exención de responsabilidad criminal en el caso de que se produzca el cumplimiento extemporáneo. En cambio otros autores han rechazado la posibilidad de que pueda hacerse depender la consumación de dicha figura delictiva de la iniciativa de un tercero (ya se trate de la propia Administración tributaria o del resto de poderes públicos). Véase en este sentido, entre otros, FENELLÓS PUIGCERVER, V., "El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal", *Crónica Tributaria*, núm. 84, 1997, pág. 53. Incluso la propia Fiscalía General del Estado, mediante Consulta 4/1997, de 19 de febrero, afirmó a este respecto que "La tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejará la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo, cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal, al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable". Ciertamente, y tal y como se encargó de precisar la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona mediante Sentencia de 23 de enero de 2001, la consumación del delito contra la Hacienda Pública dependerá en la práctica del tributo de que se trate; en efecto, como bien se precisó en el citado pronunciamiento judicial "(...) El tipo delictivo se entenderá realizado, en los tributos gestionados mediante el sistema de liquidación-declaración, en el momento en que concluya el período voluntario de presentación de la declaración y ésta no se hubiera presentado o, habiéndose presentado, los datos consignados en la misma fueran falsos o inexactos, mientras que en aquellas figuras impositivas que requieran una autoliquidación deberá atenderse al incumplimiento del plazo para presentar, de forma correcta, esta última".

de 1988 que el delito fiscal se configura como un delito doloso que excluye la modalidad culposa en su comisión. En opinión del Alto Tribunal se trata de un “típico delito de tendencia eminentemente dolosa”. En esta línea, tras la reforma operada en el Código Penal en 1995, y al hilo de la cuestión relativa a la forma de tipificar los delitos culposos, se encargó de precisar su art. 12 que las acciones u omisiones imprudentes únicamente resultan castigadas cuando expresamente lo disponga la ley. De este modo, y a resultas de la redacción contenida en el art. 305 del CP, desaparecieron todas aquellas dudas existentes acerca de la admisibilidad de las formas culposas de comisión, al señalarse que no resulta posible penar el delito fiscal imprudente.

¿Resulta admisible la comisión culposa del delito fiscal? ¿Resulta incompatible la exigibilidad de un específico ánimo de lucro como elemento subjetivo integrante del injusto con la admisión de la forma negligente como modalidad punible del tipo<sup>8</sup>? ¿Debe estimarse que aquellos delitos que, como sucede con el delito fiscal, resultan ser portadores de elementos subjetivos de lo injusto únicamente son punibles cuando se cometen dolosamente?

Como ya hemos tenido oportunidad de manifestar, tradicionalmente el TS ha afirmado

<sup>8</sup> Téngase presente a este respecto que, al objeto de poder determinar la existencia del ánimo de lucro, será necesario que el sujeto deba querer obtener un beneficio patrimonial como consecuencia directa de su acción, no teniendo dicho ánimo la condición de accesorio a la defraudación a la Hacienda Pública. El ánimo ha de ser interpretado como aquel motivo o intención que ha de tener el sujeto al realizar la defraudación tributaria. Por su parte el lucro representa el resultado económico querido por el sujeto. A tal efecto, si los elementos subjetivos del injusto determinan per se la existencia de un ánimo o intención, podrá suceder que, en determinados casos, coincidan tanto el lucro con la intención o el ánimo del sujeto de defraudar a la Hacienda Pública. Ahora bien, no parece que en todo caso deba estimarse la exigencia del elemento subjetivo del injusto del ánimo de lucro. Piénsese por ejemplo que, en el hipotético caso de que la conducta del sujeto no fuese encaminada a la obtención de una ventaja fiscal, a pesar de que la obtuviese, aquélla no podría tomarse como ánimo de lucro, no constando en consecuencia la exigencia típica del elemento subjetivo del injusto.

el carácter exclusivamente doloso de este tipo delictivo, reconociendo así su configuración como delito doloso<sup>9</sup>. Ahora bien, teniendo presente la sofisticación adquirida de un tiempo a esta parte por la delincuencia fiscal, ¿podría calificarse como una conducta prudente retomar la posible tipicidad de la modalidad culposa del delito? Pensemos, por ejemplo, en aquellas situaciones en las que la comisión del delito fiscal se encuentra cubierta por el “manto jurídico” de una supuesta planificación fiscal elaborada por el asesor de un sujeto pasivo del tributo, o bien por un tercero con intereses en la realización de la operación y con conocimientos en la materia.

Dada la citada situación el sujeto pasivo podrá alegar, con bastante probabilidad, el absoluto desconocimiento del sistema de tributación empleado, en cuya determinación no ha intervenido. Por su parte el asesor o tercero podría invocar su absoluta convicción de estar aplicando debidamente la normativa tributaria y de haber escogido el sistema de tributación que, dentro de su leal saber y entender, estimó como legalmente adecuado.

¿Cabrá estimar en dicho caso que nos hallamos en presencia de un supuesto de negligencia profesional? ¿Debe ser objeto de castigo dicha negligencia, al igual que sucede en otros ámbitos profesionales? A priori, si calificamos el delito fiscal como un tipo especial imputable únicamente al sujeto pasivo tributario podría concluirse afirmando la ineficacia práctica del planteamiento anterior, ya que la falta de culpabilidad del obligado tributario (al que nunca se le podría achacar una actuación imprudente, más allá de la de confiar en su asesor) parece impedir la perseguibilidad de la responsabilidad penal de este último.

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, la cuestión planteada sí que adquiere trascendencia, no ya sólo en relación con el error entendido como causa excluyente de la

<sup>9</sup> Véase en este sentido, por ejemplo, la Sentencia del TS de 10 de noviembre de 1993.

culpabilidad, sino también a la luz de determinados pronunciamientos del TS que significaron la apertura de nuevas vías de incriminación sobre la figura del tercero socio o experto en planificaciones más o menos dudosas<sup>10</sup>. Y todo ello al margen de las situaciones conflictivas que puedan llegar a originarse a la luz de la ausencia de la modalidad típica culposa, especialmente en aquellos casos en los que interviene el llamado “cooperador imprescindible”.

### III. LA CONSIDERACIÓN DEL DELITO FISCAL COMO DELITO DOLOSO

Como es sabido comúnmente se afirma que actúa dolosamente aquel que sabe lo que quiere y quiere hacerlo. De este modo el dolo queda integrado por la presencia de dos componentes: el saber (elemento intelectual o cognoscitivo) y el querer (elemento volitivo). Únicamente la concurrencia de ambos elementos en el sujeto activo del delito y en el instante de desplegar el desarrollo de la actividad delictual determina la plena culpabilidad del mismo.

Con carácter general el tipo se halla integrado por la concurrencia de diferentes elementos objetivos, siendo preciso concretar a cuáles de ellos ha de extenderse o referirse el saber exigido al efecto. Ninguna duda suscita el hecho de que aquel sujeto activo que actúa dolosamente debe tener conciencia de los hechos que resulten pertinentes a su acción (ya sean éstos presentes o futuros), así como de la significación del acto que realiza, conociendo tanto los elementos valorativos singulares que integran el tipo como la significación antijurídica de la total acción realizada. Ahora bien adviértase que, cuando se exige que el elemento intencional se extienda a los hechos relativos a la acción ha de excluirse el conocimiento de aquellas circunstancias personales que fundamentan la imputabilidad del agente, así como las condiciones objetivas de penalidad.

Dicho conocimiento no tiene por qué ser exacto y técnicamente riguroso. De hecho, es suficiente con que el sujeto sea consciente de que aquella conducta que realiza queda encuadrada en el ámbito de lo ilícito, sin que dicho conocimiento deba abarcar a todas y cada una de las disposiciones específicas que pueden llegar a verse vulneradas con motivo de la realización de dicha conducta. Sin lugar a dudas, es ésta una cuestión de especial relevancia tratándose de la extensión del conocimiento del delincuente al carácter antijurídico de aquello que hace. Y es que ha de quedar claro que es suficiente con la valoración que se realiza “en la esfera de un profano”. En otras palabras, basta con intuir que lo que se hace no está bien y se encuentra prohibido.

Sin lugar a dudas, el delito fiscal es un delito doloso. Ahora bien, ¿Qué extensión ha de pedirse al conocimiento y al deseo que debe proyectar el sujeto tributario? Como es lógico, la respuesta que pueda otorgarse a la citada cuestión se encuentra condicionada por el planteamiento que se adopte en relación con la concepción del elemento objetivo. Y, a tal efecto, adquiere una especial trascendencia la presencia del verbo “defraudar” en la actual redacción del art. 305 del Código Penal.

Al amparo de una primera línea de interpretación por “defraudar” podría entenderse, exclusivamente, causar un perjuicio patrimonial, radicando el dolo en el conocimiento de los deberes tributarios (tanto el deber de ingreso como el conjunto de deberes formales conectados con aquél) cuyo incumplimiento consciente daría lugar a la defraudación a la Hacienda Pública. De acuerdo con esta primera posibilidad sería suficiente con que el sujeto, a sabiendas de que debe tributar, no lo hiciese, agotándose ahí el dolo exigible al mismo.

No obstante, una segunda alternativa sería aquella consistente en adoptar la llamada “teoría del engaño”, en virtud de la cual la incorporación al tipo penal del verbo “defraudar” (al cual, en todo caso, se ha de otorgar un contenido jurídico-penal autónomo) supone la integración en la conducta

<sup>10</sup> En esta línea cabe citar, por ejemplo, la Sentencia del Alto Tribunal de 30 de abril de 2003.

de un dolo específico, esto es, de un ánimo defraudatorio concreto como es el conocimiento y la voluntad de estar engañando al sujeto pasivo del ilícito penal que, en el presente caso, lo es la Hacienda Pública. Adviértase que, dentro de esta segunda línea interpretativa, habría que entrar a analizar si la intención defraudatoria constituye un elemento subjetivo específico, duplicándose así el elemento doloso exigible o si, por el contrario, se trata de un elemento integrado dentro del dolo genérico del tipo.<sup>11</sup>

Por otro lado, a la hora de analizar la cuestión relativa a la extensión exigible al dolo habrá que tener presente, debido a su especial relevancia sustantiva y procesal, la cada vez mayor sofisticación de los sistemas y de las conductas defraudatorias complica, en el seno del proceso penal, la prueba de la concurrencia del elemento subjetivo del injusto, especialmente si se exige la concurrencia de una especial motivación íntima de defraudar, engañar y perjudicar al Erario Público.

¿Resulta pues exigible la concurrencia de un dolo específico? Así lo reconoció el TS, por ejemplo, en su Sentencia de 27 de diciembre de 1990, al aludir a *“la exigencia de un dolo específico consistente en el conocimiento de que con su conducta estaba causando un*

<sup>11</sup> De hecho, en relación con la cuestión relativa al alcance del dolo cabría efectuar una diferenciación entre los siguientes criterios: en primer lugar, la consideración de la concurrencia del engaño como necesaria (se estime o no que dicho engaño debe ser análogo al exigido en el delito de la estafa); en segundo término, la consideración como necesaria de la concurrencia de un artificio o mecanismo engañoso que, sin embargo, no adquiriría la entidad de los elementos exigidos a la estafa; y finalmente, la calificación exclusivamente como necesario del incumplimiento consciente de los deberes tributarios, al estimarse que el engaño ha sido excluido por el legislador de manera que, de haberlo exigido, figuraría en la descripción del tipo como en el delito de estafa, residiendo así la esencia del dolo en el conocimiento de la existencia del deber genérico de ingreso y del incumplimiento de las obligaciones tributarias, debiendo abarcar aquél exclusivamente la conciencia y la voluntad de incumplir la obligación de ingreso de una deuda tributaria lo que llevaría implícita la vulneración de la norma tributaria que exige la declaración y el ingreso no efectuado.

*perjuicio al Erario Público”*. En esta misma línea se sitúan, entre otras, las Sentencias del Alto Tribunal de 20 de mayo de 1996, 9 de marzo de 1993 y 3 de diciembre de 1991.<sup>12</sup>

A *priori* cabría la posibilidad de afirmar que el elemento subjetivo del delito fiscal consiste en que la acción u omisión del autor tenga como finalidad el fraude tributario, es decir, reducir o eliminar la cuota que deba abonar, o bien obtener o aumentar devoluciones o beneficios fiscales. Dicha finalidad podrá ser plenamente querida o simplemente aceptada como consecuencia probable del desarrollo de la acción u omisión, pudiendo ir además acompañada de ánimo de lucro propio o de otros objetivos mediatos.

Ahora bien, tal y como se encargó de precisar el TS en su Sentencia de 10 de noviembre de 1993, de cara a la apreciación del elemento subjetivo del tipo de injusto del delito fiscal no se requiere la concurrencia de un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que basta la presencia de un dolo de defraudar. En otras palabras, no debe exigirse un especial elemento subjetivo del injusto, representando el ánimo de defraudar un elemento genérico y propio del dolo, si bien el mismo abarcará, en principio, tanto los elementos objetivos del tipo como el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento da lugar al surgimiento de la infracción.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Por su parte la Audiencia Provincial de Barcelona afirmó en sus Sentencias de 2 de junio de 1998 y de 7 de junio de 1995, refiriéndose a la concurrencia de este dolo específico en el tipo penal, que *“Su elemento subjetivo está constituido, de un lado, genéricamente, por el ánimo de lucro, pero, específicamente, por la consciencia y voluntad de defraudar, perjudicar con ello al Erario público, eludiendo el pago del impuesto de que se sabe el sujeto deudor”*. Se estima así que el elemento subjetivo no concurre en aquellos supuestos caracterizados por la existencia de un mero incumplimiento de los deberes fiscales que sí que podrían dar lugar a sanciones en el orden administrativo, sin que ello implique la existencia de un ánimo defraudatorio específico predicable, no ya sólo de una manipulación de las bases tributarias, sino también de la simple ocultación.

<sup>13</sup> Añadió asimismo el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que *“(…) No puede llegarse a una*

En este sentido cabría estimar que la presencia de dicho elemento subjetivo únicamente podría mantenerse en el supuesto de que la misma consistiese simplemente en un ánimo de lucro, tal y como de manera explícita o implícita se requiere en relación con determinados delitos patrimoniales. Sin embargo, en el caso específico del delito de defraudación tributaria lo que sucede es que dicho ánimo queda ya comprendido dentro del dolo, no comportando la práctica de restricción alguna para la aplicación de la figura del delito. En cierta medida podría afirmarse que toda acción contraria a la verdad y realizada en perjuicio de la Hacienda Pública representa una defraudación contraria a ésta, traducándose dicho perjuicio en la obtención de una ventaja o de un beneficio económico para el agente que le significa un lucro.

*aplicación del art. 15.bis que suponga el renacimiento de una responsabilidad objetiva, contraria al principio de culpabilidad enseñoreado en el art. 1 CP incompatible, en suma, con un modelo de Derecho Penal sujeto a los principios que imperan en un Estado Social y democrático de Derecho".* Por su parte en su Sentencia de 5 de marzo de 2003 precisó el TS que no basta a este respecto con la contradicción del Derecho. Para que una concreta acción pueda ser calificada como delictiva se precisa algo más que permita diferenciar las meras ilegalidades administrativas y las conductas constitutivas de infracción penal. No es suficiente con una aparente irregularidad fiscal, aun cuando pudiese tener trascendencia penal para, sin llegar a determinar el importe de la cantidad eludida en el momento del pago, iniciar un proceso penal por la supuesta comisión del delito fiscal. La contradicción entre la imputación de una determinada conducta (la cual podrá presentar aspectos de infracción tributaria) pero que, en atención a su importe, podría constituir un delito fiscal, exige siempre la concurrencia de un plus, al menos en la fase administrativa, al objeto de poder acreditar la culpabilidad del deudor tributario, la cual en ningún caso puede presumirse. Queda claro, en consecuencia, que la llamada *noticia criminis* que ha de aportar la Administración tributaria al orden penal no puede en ningún caso fundamentarse en meras especulaciones o presunciones, sin tan siquiera llegar a determinar el importe de la cantidad económica dejada de ingresar, en el supuesto de que se pretenda aportar elementos suficientes para iniciar la investigación penal por delito fiscal. Tal y como precisó el TS en su Sentencia de 25 de enero de 2002, cuando la resolución adoptada, desde un punto de vista objetivo, no resulta cubierta por ninguna interpretación de la ley basada en cánones interpretativos admitidos, carece de virtualidad jurídica la remisión al orden penal de una supuesta infracción tributaria, la cual adolecería de relevancia penal, al menos por la falta de motivación en la acreditación indiciaria de la racionalidad criminal en la actuación del obligado tributario.

¿Resulta admisible la construcción del presente tipo penal sobre la exigencia de que concurra un doble elemento intencional, a saber, un primer elemento genérico susceptible de ser integrado en cada caso con las peculiares características de cada delito y un segundo elemento de carácter específico consistente en la decisión y el deseo de defraudar a la Hacienda Pública? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Piénsese que, una vez excluida la comisión culposa, y admitiendo que la estructura objetiva del ilícito consiste en defraudar a través de alguna de las conductas que establece el art. 305 del Código Penal, el anteriormente denominado "dolo genérico" aplicado a aquéllas ha de comprender necesariamente la intención y el deseo de lograr la consecución de dicho resultado defraudatorio.<sup>14</sup>

Por otra parte, en el supuesto de que se estimase como suficiente la existencia de un conocimiento, a un nivel básico, de la existencia de la obligación de tributar en relación con un determinado hecho imponible (siendo por tanto suficiente con que el sujeto activo del delito tenga conciencia y voluntad de no pagar o no pagar lo que debe, conociendo que existe dicha obligación), así como de los deberes formales principales y accesorios que han de cumplirse con la finalidad de hacer efectiva dicha tributación se estaría renunciando, no ya sólo a la exigencia de un dolo peculiar y específico (el ánimo de defraudar) no subsumido en el dolo genérico del delito fiscal sino que, además, se estaría interpretando este último excluyendo la necesidad de acreditar esa expresa intención defraudatoria y de perjudicar a la Hacienda Pública en beneficio propio.

<sup>14</sup> En efecto, la conducta del sujeto pasivo tributario queda motivada por el hecho de pagar menos impuestos de lo que se debería, originando dicha actuación un lucro propio y, simultáneamente, un perjuicio a la Hacienda Pública. Así, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que el obligado a retener dejar de ingresar lo retenido está obteniendo un lucro, causando además un perjuicio doble, tanto a quien en última instancia ha pagado dichas cantidades pensando que las mismas iban a destinarse a la Hacienda Pública como a esta última.



Así las cosas el dolo quedaría acreditado únicamente con la constatación suficiente de la voluntad del sujeto de no ingresar o ingresar menos conociendo que debería tributar o ingresar, así como de los aspectos esenciales de dicha voluntad, estimándose a tal efecto que el interés del sujeto por defraudar resulta intrínseco al tipo, afirmando que sólo para defraudar se comete delito fiscal.

Cuando el art. 305 del Código Penal comienza afirmando que *“El que por acción u omisión defraude (...) eludiendo el pago de tributos (...)”* se está poniendo de manifiesto que la propia acción del sujeto en sentido amplio consiste en defraudar, sin perjuicio de las distintas modalidades que actúen de vehículo de dicha defraudación, así como del hecho de que la misma implique necesariamente un lucro propio y un quebranto patrimonial para la Hacienda Pública. Porque, a diferencia de lo que sucede en otros tipos delictivos de ámbito económico en los que la certeza que tiene el sujeto pasivo al actuar del perjuicio económico que va a causar al sujeto pasivo puede resultar más discutible, en el caso concreto del delito fiscal es más difícil asumir que una concreta actuación tributaria ilícita con relevancia penal no tenga una finalidad defraudatoria, debiendo exigirse más bien una actitud dolosa que va más allá del conocimiento de aquello que se está defraudando.

Ciertamente, al amparo de esta interpretación restrictiva otorgada a la extensión íntima del elemento subjetivo del injusto resulta favorecido el desarrollo de la actividad probatoria en la vía penal. Por otra parte se ha de aludir a la existencia, de un tiempo a esta parte, de importantes esfuerzos de modernización acometidos por la Administración tributaria, a resultas de los cuales aquélla pone a disposición del conjunto de los contribuyentes una serie de mecanismos destinados a facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> Dentro de este conjunto de mecanismos a que nos referimos se sitúa, por ejemplo, la posibilidad de evacuar consultas tributarias con la finalidad de aclarar aspectos concretos de la normativa tributaria.

Pues bien, en tanto en cuanto cada día se hace más difícil alegar el desconocimiento de la obligación tributaria, así como sus consecuencias y los aspectos formales derivados de la misma, parece razonable estimar que la tendencia pro futuro ha de ser limitar la exigencia probatoria en relación con el elemento subjetivo a la acreditación de que el sujeto pasivo del tributo de que se trate conoce la existencia del hecho imponible y de su trascendencia tributaria, sin que sea necesario acreditar que conoce los aspectos puramente formales derivados de la realización de la citada obligación.

Dicho criterio resultaría, además, coherente con la admisibilidad de la culpabilidad dolosa en aquellos supuestos de comisión por omisión (caso, por ejemplo, de la no presentación de la declaración tributaria). Y es que, tal y como tiene declarado el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 27 de diciembre de 1990, 2 de marzo de 1988 y 29 de junio de 1985, dentro del verbo “defraudar”, y a través de la realización de una conducta elusiva, se incluyen actuaciones tales como la omisión de declaración, esto es, no incluir dentro de la declaración la totalidad de los ingresos producidos en el período impositivo.

Mediante Sentencia de 20 de enero de 2006 el TS, al hilo de la vinculación existente entre el origen del delito fiscal y el delito de estafa, señaló que el concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. De conformidad con lo manifestado por el Alto Tribunal *“(...) La estafa es una forma de defraudación e históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias. La jurisprudencia de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante). En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones*

*incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido, por lo tanto, es una acción que se subsume bajo el tipo del delito fiscal”.*

Lo que se persigue en estos supuestos no es sino el incumplimiento de la obligación de tributar, partiéndose casi de la imposibilidad de desconocer su existencia, al derivarse aquélla de la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Ahora bien en todo caso sólo es exigible el conocimiento somero de la obligación tributaria genérica. En este sentido ya en su día precisó el TS a través de su Sentencia de 31 de octubre de 1992 que “(...) Para la existencia del delito son necesarios los elementos objetivo y subjetivo y, por tanto, es imprescindible el ánimo de defraudar, pero esa intención defraudatoria, evidente en quien de propósito declara mal o torticeramente, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente de este deber específico, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria que puede ser tomada como expresión –inveraz- de no existir hecho imponible”.

¿Y hasta dónde debe abarcar el dolo en el delito fiscal? ¿Cuáles son los distintos elementos objetivos del tipo a los que ha de extenderse el conocimiento y el deseo del sujeto activo del ilícito penal? Con carácter general el sujeto pasivo tributario ha de conocer, no ya sólo que existe el hecho imponible, sino también las principales circunstancias de hecho asociadas al mismo susceptibles de adquirir relevancia jurídico-tributaria. En otras palabras, debe conocer que dichos hechos constituyen el hecho imponible tributario, no siendo por el contrario exigible que el sujeto alcance a conocer exactamente el tributo devengado, con independencia de que pueda llegar a “intuir” la trascendencia tributaria del hecho en cuestión. Con carácter adicional, ha de ser consciente de que no se ha realizado la declaración o, en su caso, del carácter incompleto de la misma.

¿Resulta exigible que el sujeto conozca y asuma el importe de la cuantía defraudada, adquiriendo así un conocimiento pleno de la producción del resultado típico y de que el fraude supera la cifra típica fijada al efecto (en la actualidad 120.000 euros)? Desde nuestro punto de vista la respuesta que se otorgue a la citada cuestión estará condicionada por la naturaleza jurídico-penal que se atribuya a la cifra fijada en el art. 305 del Código Penal y, por ende, a la cuantía defraudada.

A priori dicha cuantía podría ser considerada como un elemento integrante del tipo, en cuyo caso habría de quedar abarcada por el conocimiento y deseo del sujeto para la completa concurrencia del elemento doloso. Ahora bien también cabría la posibilidad de que dicha cuantía fuese calificada como una condición objetiva de punibilidad, en cuyo caso no sería necesario.

Desde nuestro punto de vista esta segunda alternativa parece más acertada, siendo además más coherente con el origen último de la citada cifra fronteriza. Y ello debido, no ya sólo a la exclusión de la comisión culposa, sino también al hecho de que la fijación del importe responde, casi en exclusiva, a razones de política criminal que adolecen de un mayor fundamento jurídico. En todo caso insistimos en que se trata de una decisión discrecional del legislador, no afectando su modificación al resto de la estructura del tipo y a sus elementos esenciales.

De cualquier manera estimamos que urge una reforma en profundidad del sistema de tipicidad previsto para el delito fiscal, así como una revisión de la cifra establecida, cada vez más alcanzable (especialmente para las personas jurídicas) y de la que, desde una perspectiva objetiva, quedan fuera conductas objetivamente graves pero de escasa cuantía.

#### **IV. ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS MODALIDADES QUE PUEDE REVESTIR EL DOLO**

Tradicionalmente se ha venido diferenciando a este respecto entre el dolo directo y el llamado

dolo eventual. Mientras el primero de ellos comprende aquellos casos en los que el resultado ha sido perseguido de manera intencional por el sujeto, constituyendo un dolo inmediato respecto a la producción del resultado o de primer grado (adquiriendo igualmente la consideración de dolo directo, si bien de segundo grado o "mediato" aquel en el que el sujeto asume que a su acción van unidos resultados inevitables que en sí mismos no constituyen el fin o resultado último que aquel persigue), el denominado "dolo eventual" engloba aquellos otros supuestos en los que el sujeto asume la probabilidad más bien cierta pero no segura de que con su acción se produzcan determinados resultados que no busca, si bien los acepta en el hipotético caso de que llegaran a producirse.

Pues bien, siendo aplicada dicha diferenciación al ámbito del delito fiscal, de exclusiva comisión dolosa según hemos tenido ocasión de manifestar, habría que hablar de la existencia de dolo eventual en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo tributario desplegara la conducta defraudatoria movido por una finalidad distinta a la elusoria, si bien asumiendo como probable el fraude fiscal que comete para ello. Pensemos, por ejemplo, en aquella actuación fraudulenta que persigue como objetivo principal el fraude de acreedores o de un tercer acreedor.

Ciertamente se trata de una posibilidad que fue expresamente admitida por el TS, entre otras, en su Sentencia de 10 de noviembre de 1993, al afirmar que "(...) *El delito fiscal es un delito doloso, con suficiencia del dolo eventual, dado que el elemento 'defraudación' excluye la punibilidad de la comisión imprudente*"<sup>16</sup>. Estimaba así el

Alto Tribunal que, de cara a la apreciación del elemento subjetivo del tipo del injusto del delito fiscal, no se precisa la concurrencia de un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que basta la presencia de un dolo de defraudar, del que en absoluto es excluyente la modalidad dolosa-eventual, siendo suficiente con un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones realizadas conllevarán una actividad defraudatoria y de que la asunción por parte del sujeto pasivo de dicha probabilidad no constituye, en definitiva, una especial intención de defraudar. Para considerar concurrente el dolo del art. 305 del Código Penal basta con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable del agente de los elementos objetivos del ilícito penal.<sup>17</sup>

Con carácter general los tribunales de justicia han venido admitiendo esta modalidad dolosa como suficiente de cara a castigar la conducta de los sujetos intervinientes en el delito, admitiéndose así la concurrencia del dolo eventual en tanto en cuanto se acepta, por parte de quien persevera en la realización de actividades de fraude, un resultado fácilmente representable como probable, como es el de que el perjuicio para la Hacienda Pública sea superior al prevenido en el tipo para calificar el delito.

Desde nuestro punto de vista, tratándose de delito de defraudación tributaria la diferenciación existente entre el dolo directo y el eventual no resulta tan evidente como, *a priori*, pudiera

<sup>16</sup> Véase igualmente a este respecto la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 20 de septiembre de 2002, en la que se afirma además que la defraudación tributaria se lleva a cabo a través de un incumplimiento material de una obligación tributaria. De este modo el simple incumplimiento formal, sumado al conocimiento de la existencia de la obligación de abonar el tributo correspondiente en relación con el hecho generador de que se trate sería suficiente para imputar el delito de defraudación tributaria. Y ello sin perjuicio de que deba concurrir el conocimiento exigido para la acreditación del dolo. El obligado tributario ha de conocer que debe pagar

a la Hacienda Pública exigiéndose que, a pesar de ello, no lo quiera hacer, aun sabiendo de la existencia de dicha obligación. El obligado tributario debe tener conocimiento de la existencia del hecho imponible, así como de aquellas circunstancias de hecho que puedan adquirir relevancia tributaria.

<sup>17</sup> En definitiva, aun reconociendo que el dolo eventual resulta admisible en esta clase de delitos, lo que no resulta posible es su flexibilización y relativización hasta situar los parámetros del elemento intelectual en espacios donde prevalece la mera especulación acerca de una mínima dosis de certeza acerca del conocimiento de los elementos objetivos integrantes del tipo penal.

pensarse. Y ello debido a que resulta difícil imaginar un supuesto concreto en el que el sujeto pasivo tributario despliegue los actos necesarios para defraudar con una intención diferente a ésta, asumiendo que en dicha actuación pueda darse un supuesto de defraudación tributaria. Piénsese que la tributación se ajusta siempre al negocio jurídico real y lícito perfeccionado, al margen de cuál haya podido ser la finalidad que haya movido a los intervinientes en el mismo. De hecho, la gran mayoría de supuestos en los que se ha pretendido ver la concurrencia de un dolo eventual escondían, en realidad, un verdadero dolo directo mediato o de segundo grado en el que, cuanto menos, el sujeto conoce con absoluta certeza que se va a producir el fraude, siendo además casi siempre dicha circunstancia la que motiva su forma de actuar.

Así las cosas no parece que pueda hablarse de la existencia de una "probabilidad" de que, a resultas de la realización de un determinado comportamiento, pueda provocarse como segunda consecuencia un fraude fiscal. La defraudación tributaria, ya sea comisiva u omisiva, suele exigir el desarrollo de una determinada planificación, así como la determinación y el cumplimiento de un conjunto de requisitos formales que vienen a excluir dicha "probabilidad", convirtiendo ésta en una "certeza", sin perjuicio de la existencia de otros motivos que puedan justificar la conducta del sujeto pasivo tributario.

Ciertamente el llamado dolo eventual podría tener una mayor presencia en las intervenciones de terceros *extraneus* entendidos éstos como cooperadores necesarios en el desarrollo de las conductas defraudatorias. En dicho caso la intervención podría estar motivada por la presencia de una finalidad primaria distinta al fraude fiscal. No obstante, aun conociendo que pueda darse dicho fraude, se colabora con la realización de un conjunto de actos necesarios a su consecución, dejándose en manos del actor-sujeto pasivo tributario la culminación de la actuación fraudulenta, no teniéndose en

consecuencia la certeza absoluta de la misma<sup>18</sup>. Por nuestra parte estimamos que el encaje de dicha figura resulta complicado, pudiendo reconducirse la mayoría de supuestos al propio dolo directo, ya sea éste mediato o inmediato.

¿Cabría la posibilidad de que la presencia del dolo pueda concurrir en terceros intervinientes en la comisión del delito fiscal? ¿Ha de concurrir necesariamente el elemento subjetivo en el tercero que coopera con actos imprescindibles o no a la realización y consumación del fraude fiscal? Tradicionalmente nuestro TS ha venido admitiendo a través, entre otras, de su Sentencia de 22 de febrero de 1989 que el *extraneus*, esto es, quien en el presente delito especial no tiene la condición exigida en el tipo del delito para ser sujeto activo del mismo, pueda participar en la comisión de dicho delito especial del que el autor en sentido estricto es otro, ya sea a título de inductor o de cooperador necesario, siendo preciso para que pueda tener visos de realidad alguna forma de participación en tal delito que se hayan declarado probadas acciones y omisiones del *extraneus* susceptibles de contribuir a la consumación de aquél.

Puede llegar a suceder sin embargo que el tercero únicamente intervenga a través de la realización de algún acto material necesario para lograr el fraude o simplemente que lo facilite a través, por ejemplo, del otorgamiento de una escritura o de su actuación como testafiero. E igualmente cabría la posibilidad de que el tercero tuviese una intervención mucho más activa, actuando desde el principio y origen de la planificación de la operación defraudatoria y asumiendo, en cierta medida, la dirección de la operación.

En este sentido se ha de reconocer que una de las principales razones que motivan el elevado

<sup>18</sup> Así sucedería, por ejemplo, tratándose de aquel supuesto en el que la imputación delictiva del sujeto viniese motivada por su intervención en la firma de la escritura de la entidad vendedora, actuándose en calidad de mero testafiero, teniendo que conocer o, al menos, que sospechar que se estaba preparando un posible fraude a la Hacienda Pública por parte de dicha entidad y cobrándose además por su participación.

grado de sofisticación que, de un tiempo a esta parte, han alcanzado las defraudaciones tributarias no es otra que la intervención de los asesores tributarios que, lejos de diseñar una adecuada planificación fiscal que mejore la tributación del cliente, articulan mecanismos caracterizados por la existencia de una clara intención defraudatoria, en relación con los cuales el cliente se limita únicamente a la prestación de su conformidad, consciente del fraude que le proponen.

Y el hecho de que, a pesar de que se trata de un fraude que en la mayoría de supuestos resulta consentido, se alegue la existencia de un desconocimiento por parte del contribuyente trasladándose la totalidad de la culpa al asesor plantea numerosas situaciones conflictivas de cara a lograr la imposición de una condena, máxime si se tiene en cuenta el carácter de delito especial que presenta el delito fiscal, y que impide la condena del tercero cuando el sujeto pasivo tributario no constituye el culpable.<sup>19</sup>

Como regla general nuestra jurisprudencia viene exigiendo en el tercero la concurrencia de un doble dolo, a saber, de una parte el llamado "dolo de participar", esto es, que se tenga plena conciencia de la propia participación y se quiera hacer; y, de otra, un dolo referido a la comisión por el autor principal de un delito de defraudación tributaria, debiendo concurrir de ambos indicios materiales.

Así, por ejemplo, señaló el TS en su Sentencia de 15 de julio de 2002 que el esfuerzo probatorio ha de dirigirse a la acreditación de ambas actitudes dolosas. La falta de elementos suficientes de convicción respecto de alguna de ellas ha de provocar la absolución del tercer interviniente. Y ello al margen de las dificultades propias que puedan llegar a plantearse al objeto de lograr la

<sup>19</sup> Lo que se persigue evitar es que, habiéndose invocado por parte del contribuyente su absoluto desconocimiento del carácter fraudulento de la operación, y trasladándose la culpa al asesor, el fraude termine quedando impune y sin condena, al margen de las consecuencias administrativas que puedan llegar a derivarse una vez finalizado el proceso penal.

prueba suficiente de un elemento de carácter esencialmente intencional, subjetivo e interno del sujeto, circunstancia que habrá que tratar de paliar en cada caso concreto acudiendo a elementos probatorios indirectos.

Desde nuestro punto de vista toda la estructura de configuración del elemento subjetivo del tipo a la que hemos tenido ocasión de referirnos con anterioridad habrá de proyectarse sobre el tercero. Ahora bien, si aceptamos la necesidad de estimar integrado dentro del dolo la concurrencia de un especial ánimo de defraudar a Hacienda y de obtener un lucro propio estimamos que deberá atenderse al beneficio personal del tercero, susceptible de concretarse en aspectos tan variados como los honorarios del asesor o las gratificaciones satisfechas a quien, en definitiva, coopera con actos materiales necesarios o que facilitan el fraude u otras circunstancias económicas similares que reflejan el lucro emergente y, en consecuencia, el móvil del tercero en la realización de la defraudación.

¿Y cómo podría hacerse frente a aquella situación de impunidad susceptible de llegar a plantearse en aquellos supuestos en los que se consigue de contrario trasladar la culpabilidad en exclusiva al tercero en sentido amplio o *extraneus*? Desde nuestro punto de vista, y sin perjuicio de la posibilidad abierta existente de tratar de tipificar determinadas conductas autónomas dolosas e incluso negligentes efectuadas en referencia a la intervención de expertos profesionales en la realización de actividades jurídicas y/o económicas cabría aludir, como una alternativa interesante, a la construcción jurídica apuntada en su día por el TS a través, por ejemplo, de su Sentencia de 30 de abril de 2003.

Como seguramente se recordará a la luz del citado pronunciamiento analizó el Alto Tribunal un supuesto en el que un sujeto pasivo tributario, con la ayuda de un asesor fiscal, realizó una serie de operaciones destinadas a tratar de disimular la ganancia patrimonial obtenida a resultas de la venta de unas acciones de una sociedad transparente, eludiéndose así el pago de unas

cuotas procedentes del IRPF. A pesar de ser varios los socios con responsabilidad tributaria en el concreto supuesto planteado, la operación se diseñó exclusivamente entre aquel socio que dirigía la empresa y el asesor fiscal de la misma. Finalmente el TS terminó condenando al socio gestor como autor de su propio delito y como inductor de las restantes figuras delictivas concurrentes, imponiéndole además la responsabilidad civil subsidiaria derivada de todas las restantes cuotas defraudadas, sin perjuicio de la responsabilidad directa de los absueltos por falta de culpabilidad.

Pues bien a través del citado pronunciamiento analizó por vez primera el TS la posibilidad de condenar al *extraneus* como inductor del fraude fiscal, estimando a tal efecto el Alto Tribunal que no resulta posible hablar de autoría mediata en aquellos supuestos en los que tiene lugar la intervención de un tercero, a pesar de que éste último hubiese sido el maquinador de la operación defraudatoria. Y ello sobre la base de la consideración del delito fiscal como un delito especial cuya comisión queda reservada, en exclusiva, al sujeto pasivo tributario.

Ahora bien, tal y como se encargó de precisar el TS en la citada Sentencia de 30 de abril de 2003, ello no ha de impedir que a dicho tercero se le pueda considerar como inductor en el delito cometido por el *intraneus* de manera que hallándose, en su caso, penalmente absuelto éste último por no ser culpable, pueda terminar penándose al primero. Dicha circunstancia podría permitir (tal y como sucedió en el supuesto de hecho analizado por el Tribunal) que se castigue la participación del tercero planificador incluso cuando el responsable tributario quede absuelto por falta de conocimiento y/o de deseo de llevar a cabo la defraudación tributaria.

Ciertamente la adopción de dicha tesis podría permitir superar la sencilla alegación de contrario en virtud de la cual la culpa es íntegramente del *extraneus*, máxime su tenemos en cuenta que a través de la adopción de este último argumento no se persigue sino lograr la impunidad

forzada del delito y sus responsables. Y ello con independencia de que no nos hallemos en presencia de una figura pura de inducción, sino ante una posición mixta de cooperador-inductor, dado que el asesor coopera siempre de manera activa y con la realización de un conjunto de actos materiales o intelectuales presentes en la construcción del fraude.

Afirma concretamente el Alto Tribunal en esta Sentencia de 30 de abril de 2003 que *“La inducción es una forma de participación en el delito ajeno consistente en suscitar en otro, dolosamente, la resolución realizativa del acto punible. Se exige que éste sea cometido libremente por el inducido, que actúa como autor inmediato con dominio del hecho, aunque no es descartable la posibilidad de que el inductor colabore activamente con actos propios en la materialización del hecho, en cuyo caso nos encontraríamos ante una participación dual que reuniría elementos de la inducción y de la cooperación necesaria. La inducción, como cualquier otra forma de participación, está regida por el principio que la doctrina y la práctica judicial denomina de ‘accesoriedad media o limitada’, conforme al cual es suficiente, para que el tipo de inducción quede integrado, que el hecho principal sea típicamente antijurídico, aunque su autor no sea culpable por falta de dolo o concurra en él una causa de impunidad como el error de prohibición. La acción del partícipe es punible porque contribuye decisivamente a la producción de un injusto típico y su culpabilidad completa los elementos constitutivos del delito que eventualmente faltaren, por ejemplo el ‘dolo’ del autor material o la punibilidad si ésta quedare excluida por el error en que el mismo se encontrare”*.

¿Hasta qué punto resulta admisible el hecho de que se absuelva (tal y como parece tener lugar en el citado pronunciamiento del TS) a los obligados tributarios por razón de haber obrado con error de tipo, castigándose en cambio al acusado como inductor al hecho principal? ¿Cabría entender que la eventual ausencia del llamado “dolo específico” en el delito doloso impide la

imposición de aquel castigo que únicamente podría producirse por comisión imprudente no tipificada en el ámbito del delito tributario? Ciertamente es ésta una cuestión cuanto menos discutible, de cara a su admisión como supuesto de extensión del tipo penal, máxime si tenemos en cuenta aquello que establece la teoría de la accesoriedad limitada.

De cualquier manera estimamos que, a salvo de la anterior apreciación, la citada construcción jurídica permite hacer frente a todas aquellas situaciones en las que se produce una total impunidad de la delincuencia fiscal. Ahora bien estimamos necesario diferenciar con precisión en estos supuestos entre las figuras de la inducción y de la cooperación necesaria, especialmente tratándose de aquellas operaciones en las que tiene lugar la intervención del asesor fiscal *ab initio* en la construcción del fraude.

Por otra parte, ¿qué criterios han de seguirse de cara a efectuar la determinación procesal del elemento subjetivo del injusto? Sin lugar a dudas son múltiples las dificultades susceptibles de llegar a plantearse a la hora de proceder a la tramitación del proceso penal de cara a lograr elementos de convicción suficientes que permitan al órgano judicial estimar acreditada la concurrencia del citado elemento subjetivo del injusto. Pensemos, por ejemplo, en argumentaciones tales como la creencia de estar aplicando correctamente la normativa vigente (ya sea ésta tributaria o contable) o la propia ignorancia de la existencia de la obligación tributaria. Se trata de un conjunto de argumentaciones que, en ocasiones, permiten al sujeto activo del ilícito evitar la imposición de la condena que resulte oportuna.

Desde nuestro punto de vista ninguna duda debe plantear a este respecto la aceptación del hecho de que la convicción judicial relativa a la concurrencia del elemento subjetivo del injusto es susceptible de alcanzarse a través de la aplicación de un conjunto de medios inferenciales, pudiendo renunciarse de antemano a la obtención de una prueba

directa. La principal consecuencia derivada de dicha actuación parece clara: las posibilidades de lograr acreditar la plena culpabilidad del deudor tributario serían de *facto* inexistentes.<sup>20</sup>

En todo caso lo que parece claro es que la extensión que termine otorgándose al elemento subjetivo del delito fiscal termina proyectándose sobre el grado de dificultad existente a la hora de establecer un proceso inferencial suficiente destinado a desvirtuar la presunción constitucional de inocencia, recayendo la esencia de la cuestión, dentro del acto del juicio, en la prueba de los hechos sobre los que puedan asentarse las conexiones lógicas que permitan dar por acreditada la actitud interna del actor.

¿Cabría la posibilidad de generalizar algunos de dichos hechos como indicios de la intención defraudatoria del deudor tributario o, por el contrario, constituirían indicios de su existencia? Pensemos, por ejemplo, en el hecho relativo a la inclusión del importe exacto de la deuda defraudada en la imposición indirecta, dentro del balance empleado para declarar sociedades, o en el consistente en la inclusión en la contabilidad única del importe de la deuda defraudada y debida.

Con carácter general pronunciamientos tales como la Sentencia del TS de 28 de junio de

<sup>20</sup> En este sentido se pronunció, por ejemplo, la Audiencia Provincial de Córdoba mediante Sentencia de 23 de julio de 2002, al afirmar que "*La detección del ánimo defraudatorio ha de hacerse mediante 'facta concludentia' o juego de interferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores, que corresponde decidir al Juzgador*". Véase igualmente a este respecto la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 20 de septiembre de 2002, en la que se señaló lo siguiente: "*(...) La prueba de elementos subjetivos, internos a la psique del sujeto y, por ello, inasequibles a la percepción directa del juzgador, es quizá la más difícil labor del juez en la determinación de los hechos, y que sólo puede inferirse a partir de los elementos externos -objetivos- que rodean el hecho, a partir de un juicio basado en la lógica y en reglas de experiencia que manifiesten, además, una absoluta coherencia entre las premisas y la conclusión afirmativa, y que esa prueba en absoluto puede convertirse en una presunción contra reo*".

1991<sup>21</sup> o la Sentencia de la Audiencia Provincial

21 Refiriéndose a la necesidad de cumplimiento del elemento subjetivo del tipo penal para su calificación como delito contra la Hacienda Pública se afirmó en esta Sentencia del TS que *"La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar"*. En esta misma línea afirmó el TS en su Sentencia de 20 de noviembre de 1991, refiriéndose al dolo en el delito contra la Hacienda Pública lo siguiente: *"El verbo nuclear del tipo penal, que se recoge en el citado artículo 349 del Código Penal, es el de defraudar y aquí es donde han de hacerse determinadas precisiones al documentado recurso del abogado del Estado(...) De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe animus defraudandi o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional. No solo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal a quo se convence razonada y razonablemente a través de la correspondiente inferencia, por tratarse de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe, sino también con igual o mayor razón cuando estima que no se da. El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación, como en efecto lo está siendo en este caso. No admitiendo este delito la modalidad culposa o por imprudencia, el examen de los hechos descubre, y así lo recoge con acierto la sentencia de instancia, un propósito de ser transparente con la Administración, por eso no se engaña, al contrario, se manifiesta que la deuda tributaria existe (...)".* Por su parte la STS de 3 de octubre de 2003 se encargó de precisar que *"El delito contra la Hacienda pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero este, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria"*. En parecidos términos se pronunció la STS de 28 de noviembre de 2003, a cuyo tenor *"El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada mise en scene o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente*

de Barcelona de 7 de junio de 1995 excluyeron la concurrencia del ánimo de defraudar por constancias documentales de la deuda defraudada en relación con otros tributos. A mayor abundamiento, en el segundo de los pronunciamientos anteriormente citados se excluyó el ánimo defraudatorio por la colaboración prestada por el actor con la Inspección tributaria en la vía administrativa previa al inicio del proceso penal. Y ello a pesar de que, una vez iniciada la inspección, y habiéndose descartado la aplicación de la excusa absolutoria del tipo, la colaboración del sujeto no puede servir para determinar la inexistencia de una intencionalidad que, en todo caso, se ha producido con anterioridad al inicio de la actuación inspectora.

Ahora bien, también cabría la posibilidad de considerar como indicio de la existencia del animus la actitud obstructora del deudor frente a los órganos inspectores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pudiendo estimarse igualmente como indiciario de la concurrencia completa del elemento subjetivo del injusto la falta de llevanza de los libros contables o registros legalmente preceptivos. Y es que, tal y como se encargó de precisar el propio TS en su Sentencia de 26 de abril de 1993, *"Si a la omisión de declaración se añade, como sucede en este caso, la ocultación de los datos propios para sentar las bases del impuesto, al prescindirse de la obligada llevanza de los registros en los libros, ello ayuda a conformar el elemento*

*omisiva"*. En fin, la STS de 26 de noviembre de 2008 concluyó que *"Para que se produzca la conducta típica del artículo 305 CP no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2006, entre otras)"*. Queda claro en consecuencia que para la imputación de un delito contra la Hacienda Pública debe concurrir no solo el elemento objetivo del art. 305 del Código Penal, sino el elemento subjetivo mediante una actuación mendaz o de ocultación que debe ser analizada para determinar el ánimo defraudatorio del obligado tributario.



*defraudatorio*".<sup>22</sup>

Desde nuestro punto de vista resultará esencial tomar en consideración, de cara a la ejecución del proceso de creación de la prueba indiciaria, los distintos requisitos consagrados por nuestra jurisprudencia constitucional, cuya inobservancia ha de provocar, sin más, la inadmisión de la prueba entendida como elemento de convicción válido. Así, por ejemplo, afirmó el Tribunal Constitucional en su Sentencia 174/1985, de 17 de diciembre que, a falta de prueba directa, la prueba de cargo podrá ser indiciaria siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos destinados a diferenciarla de las simples sospechas.

22 Asimismo se ha llegado a aludir a la consideración de las "crisis empresariales" como indiciarias de la inexistencia de intencionalidad debido, por ejemplo, a la imposibilidad material de acordar los pagos. Téngase presente en todo caso que, en el ámbito penal (y a diferencia del fiscal o tributario) el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, a modo de contraprueba, que los bienes o derechos que configuran un incremento patrimonial no justificado proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, sino que le basta simplemente con aportar una explicación alternativa que sea mínimamente razonable o plausible, no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado. En efecto, el Derecho Penal no puede admitir artificios o trampas que puedan enmascarse bajo lo que, eufemísticamente, se conoce como ingeniería financiera o tributaria que, en definitiva, no es otra cosa que elevar el fraude o engaño a la categoría de arte o ciencia matemática, pero no es menos cierto que tampoco puede, el Derecho Penal, admitir artificios interpretativos arropados bajo el principio de calificación, que abocarían a la utilización de la vía penal como alternativa a la vía administrativa para resolver los problemas que se presentan en ésta. Para que se produzca el delito del art. 305 del Código Penal no basta el mero impago, ya que tal delito requiere, además, un elemento de mendacidad, sin el cual los hechos podrían constituir una infracción tributaria, pero no un delito (porque la responsabilidad penal surge, no tanto del impago, sino de la ocultación de bases tributarias) sin que el criterio de la Administración tributaria pueda confirmar un indicio ni pretender arropar presunciones para construir indicios de criminalidad. Con tal proceder se evita el procedimiento contencioso-administrativo y se arroja sobre la jurisdicción penal la tarea propia de la jurisdicción contencioso-administrativo, a sabiendas de que la subsunción de hechos, en la norma penal, requiere de modo ineludible la previa determinación del hecho imponible y el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria que se afirma como eludida.

En primer lugar, que tome como punto de partida la existencia de hechos plenamente probados. En segundo término, que los hechos constitutivos de delito se deduzcan de dichos indicios a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano explicitado en la sentencia condenatoria.

Dicho indicio ha de quedar acreditado mediante prueba directa, al objeto de evitar aquellos riesgos inherentes que resultarían de admitir una concatenación de indicios, con la suma de deducciones resultante, que contribuiría a aumentar los riesgos existentes en la valoración. Los indicios han de quedar sometidos a una constante verificación, la cual debe afectar tanto a la acreditación de los mismos como a su capacidad deductiva. Y ello con la finalidad de evitar tanto el azar como la posibilidad de que pueda llegar a producirse una falsificación, materializándose a través de la motivación, en la que el aplicador ha de plantearse la necesaria concordancia de deducciones así como la independencia en la acreditación de indicios, la racionalidad de la deducción, etc.

Por otro lado los indicios han de ser plurales e independientes, de cara a evitar que pueda ser tenido por un indicio un hecho único aunque acreditado por distintas fuentes. Dichos indicios deben resultar, además, concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión, teniendo presente a este respecto que la eventual divergencia de uno de ellos determinará que la prueba indiciaria pierda eficacia. Por su parte la conclusión ha de ser inmediata, sin que resulte admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones.

Finalmente la prueba indiciaria exige, como conclusión a todo lo anterior, una motivación que explique de manera racional el desarrollo del proceso deductivo en virtud del cual unos concretos hechos (indicios) se deducen de otros hechos (consecuencias).

De cualquier manera habrá que entrar a analizar cada proceso concreto con la finalidad de

acreditar cuantos hechos anteriores, coetáneos y posteriores del sujeto tributario permiten inferir de manera razonable la concurrencia del elemento subjetivo en la extensión que al mismo se le otorgue de manera definitiva. Y es que, en el desarrollo de dicha función, podrán llegar a originarse supuestos en los que resulta obvia la existencia de un plus de culpabilidad concurriendo, por ejemplo, falsedades documentales, doble contabilidad, empleo de sociedades instrumentales, etc. En otros supuestos, por el contrario, la valoración a realizar resultará más compleja, debiendo acudir a circunstancias de distinta naturaleza.<sup>23</sup>

## V. LA CONCURRENCIA DEL ERROR COMO CAUSA DE EXCLUSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CRIMINAL

Como es sabido el art. 14 del Código Penal, continuando con nuestra tradición normativa, diferencia entre el error tipo y el error de prohibición, así como entre el error vencible y el invencible. De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto “1. *El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.*

2. *El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.*

3. *El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados”.*

<sup>23</sup> Téngase presente no obstante que, en la práctica, el conjunto de inferencias o de indicios que los tribunales han considerado necesarios y suficientes de cara a fundamentar el ánimo defraudatorio han sido de naturaleza plural, aludiendo a circunstancias tales como la cualificación profesional del acusado, su asesoramiento por expertos tributaristas, su explicaciones en el juicio oral sobre el desarrollo de la operación, la existencia de reiteración en la conducta, la falta de colaboración con la Inspección, la naturaleza del impuesto defraudado, etc.

En todo caso el error se presenta como la ausencia de conocimiento o el conocimiento equivocado. El llamado error de tipo es aquel que recae sobre alguno o algunos de los elementos integrantes del tipo, mientras que el error de prohibición recae sobre la antijuridicidad de la conducta desplegada por el sujeto.

Por su parte el error vencible constituye aquel que el sujeto puede evitar poniendo la correspondiente diligencia. En cambio el error invencible es inevitable, aun con la debida diligencia exigible al sujeto, de conformidad con sus propias circunstancias personales y de hecho. El error invencible tanto de tipo como de prohibición excluye la responsabilidad criminal, extendiéndose la exclusión en el primer supuesto a los partícipes pero no en el segundo. Por su parte el error vencible de tipo habilita el castigo de la infracción penal como imprudente, mientras que el de prohibición viene a rebajar la pena en uno o dos grados.

Pues bien, proyectando las anteriores consideraciones sobre el delito fiscal cabe afirmar que únicamente el error vencible de prohibición permite que la conducta mantenga relevancia penal ya que, al no contemplarse la comisión culposa de dicho tipo (el error vencible de tipo), convierte la conducta en atípica.

¿Qué criterios han de seguirse de cara a diferenciar entre ambas formas de error, teniendo presente los especiales rasgos configuradores del delito fiscal que, como ya sabemos, constituye un tipo en blanco cuya integración con la compleja y extensa normativa tributaria no permite, además, diferenciar con precisión el desconocimiento de un elemento objetivo del tipo y la ignorancia de la ilicitud de la conducta? Con carácter general habrá que entrar a determinar en cada caso concreto en el que de contrario se alegue el error en el deudor tributario.

Al error de tipo se refirió el TS a través de su Sentencia de 15 de julio de 2002 como “(...) *El desconocimiento de un elemento relevante del*

*supuesto de hecho descrito en aquél, es decir, la falta de conciencia de que, al obrar como se hizo, se estuviera realizando la situación prevista en la norma penal como delito”.*

Ahora bien, desde nuestro punto de vista en la mayoría de supuestos el error será de tipo y no de prohibición. Así, podrá considerarse como error de tipo la ignorancia de hallarse ante un hecho imponible, mientras que dicho error será de prohibición cuando, conociendo que existe la obligación de tributar, se desconozca la trascendencia penal derivada de su incumplimiento. Así, resulta difícil de asumir el argumento, por ejemplo, de que se desconocía la obligación tributaria en relación con un determinado hecho, si bien lo sería en relación con la alegación de que no se sabía que el hecho de dejar de pagar resultase ser un hecho ilícito. Y teniendo presente que el dolo, en su aspecto intelectual ha de exigirse únicamente respecto de un conocimiento básico no riguroso ni técnico de la obligación para con la Hacienda Pública, podrán fácilmente destruirse todas aquellas argumentaciones destinadas a acreditar que el actor desconocía la compleja normativa tributaria.

Ya en sus Sentencias 26/2000, de 24 de enero, y 119/2001, de 20 de junio, se encargó de precisar el TS que cuando el art. 14.3 del Código Penal regula el llamado “error de prohibición” se está refiriendo a la “ilicitud del hecho” y no únicamente a su “ilicitud penal, requiriendo la apreciación del mismo que el sujeto actúe de acuerdo con su creencia de obrar conforme al ordenamiento jurídico, creyendo que su proceder resulta lícito. En palabras del Alto Tribunal “La conciencia de que el acto ejecutado es contrario al ordenamiento jurídico elimina toda posibilidad de apreciación de error, siendo indiferente si se acierta o no al calificar el acto como ilícito administrativo o penal, pues en todo caso se obra con conciencia de antijuricidad; se trataría de un “error de subsunción” indiferente desde el punto de vista de la responsabilidad penal, para cuya exigibilidad basta aquella conciencia de ilicitud, aunque no se conozca la

*concreta norma penal o el alcance pleno de la responsabilidad”.*<sup>24</sup>

Así las cosas, si estimamos que resulta sencillo reconducir el error sobre el deber extrapenal jurídico-tributario a su tratamiento como error de tipo habrá que concluir defendiendo el planteamiento de la posible tipicidad derivada de la comisión culposa en el fraude fiscal. Téngase presente que la laguna que se suscita en el presente caso adquiere cierta relevancia dadas las actuales características que presenta la moderna delincuencia fiscal.<sup>25</sup>

¿Y podrían llegar a adquirir dichos errores el carácter de “invencible”? Desde nuestro punto de vista se trata de una posibilidad que ha de ser rechazada ya que, en todo caso, a través de la oportuna consulta efectuada a la Administración tributaria o mediante actuaciones tales como el estudio directo de la ley o la obtención del consejo legal de un asesor existe siempre la posibilidad de obtener un mecanismo suficiente destinado a evitar la producción del error.

Piénsese además que, a tenor de lo dispuesto por el art. 305 del Código Penal, el límite fijado como punto de referencia para traspasar la

<sup>24</sup> En esta misma línea puede consultarse la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 11 de febrero de 2002.

<sup>25</sup>

En efecto, téngase presente que pudiera llegar a suceder que el asesor y su cliente, o bien el propio empresario, argumenten que lo que se ha llevado a cabo es una aplicación de la norma tributaria que se consideraba procedente según su leal saber y entender. Y, en base a ello, su error en los elementos normativos que han de integrar el tipo, si es que la conducta en cuestión resultase delictiva, habría de pensarse como imprudente. Con carácter adicional, en tanto en cuanto no resulta posible castigar la comisión culposa, dicha conducta habría de quedar sin reproche penal. Incluso, en el supuesto de que se admitiese la condena del *extraneus* absolviendo al *intraneus*, podría llegar a quedar puesta en tela de juicio la propia actuación negligente del asesor o del tercero incitador. Por ejemplo, la aplicación del criterio de caja en lugar del relativo al devengo, tratándose del ingreso de un IVA repercutido (alegación frecuente en los supuestos de apropiación producidos en el citado Impuesto) podría terminar convirtiéndose en un error de tipo excluyente de la conducta penal.

frontera penal resulta elevado y, en cierto modo, incompatible con el absoluto desconocimiento de las reglas jurídicas del tráfico. Y ello, en particular, tratándose de empresarios o gestores de personas jurídicas cuyas circunstancias personales cualifican la diligencia que les resulta exigible, especialmente en el caso del asesor fiscal. Y, a pesar de que se estimase la indebida tributación como error de prohibición, igualmente habría de ser considerado como vencible por idénticas razones.<sup>26</sup>

26 Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 28 de marzo y 30 de junio de 1994, 7 de julio de 1997 y 22 de enero de 1991, en las que se exige la acreditación, tanto del error como del carácter invencible del mismo, imponiéndose la carga de su prueba a quien lo alega, siendo en relación con el delito fiscal su apreciación especialmente rigurosa. Con posterioridad declararían el Alto Tribunal en su Sentencia de 10 de julio de 2001 que *"no es posible invocar el error de prohibición en las infracciones de carácter elocuentemente opuestas al derecho, cuya ilicitud resulta evidente para cualquier persona sin conocimientos jurídicos"*. Por su parte la Audiencia Provincial de Cantabria declaró en su Sentencia de 12 de abril de 1997 lo siguiente: *"(...) En tal tesitura, que el acusado confiara en que el erróneo criterio de la Administración, contrario en aquella primera ocasión a la deducción del tanto de culpa por posible delito, sería compartido en su caso por los tribunales, es claramente irrelevante y no puede evitar que esta jurisdicción penal califique los hechos como entiende procedente e imponga al acusado la responsabilidad en que ha incurrido"*.

# R

## Referencias



### DOCUMENTOS DE INTERÉS

**INFORME “NUEVA ORIENTACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL DE VIVIENDA” (Enlace)**

[https://www.etxebide.euskadi.eus/contenidos/informacion/ovv\\_par\\_fiscal/es\\_ovv\\_admi/adjuntos/Informe.pdf](https://www.etxebide.euskadi.eus/contenidos/informacion/ovv_par_fiscal/es_ovv_admi/adjuntos/Informe.pdf)

**HEZKUNTZA TRIBUTARIOAREN PROIEKTU BATERATUARI BURUZKO INFORMAZIO AIPAGARRIENA**

<http://www.euskadi.eus/informazioa/hezkuntza-ogasuna/web01-a2ogazer/eu/>

**CONVENIO ENTRE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI, LA HACIENDA TRIBUTARIA DE NAVARRA Y LAS DIPUTACIONES FORALES DE ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA PARA EL DESARROLLO DE UN PROYECTO CONSISTENTE EN EL ESTUDIO E IMPLANTACIÓN DE INSTRUMENTOS DE CONTROL DE LOS SISTEMAS DE FACTURACIÓN Y COBRO - PROYECTO TICKETBAI / TICKETSI-BAI, SUSCRITO EL 29 DE MAYO DE 2019**

<https://www.euskadi.eus/y22-bopv/eu/bopv2/datos/2019/07/1903350e.pdf>

**INFORME “NUEVA ORIENTACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL DE VIVIENDA” (Enlace)**

[https://www.etxebide.euskadi.eus/contenidos/informacion/ovv\\_par\\_fiscal/es\\_ovv\\_admi/adjuntos/Informe.pdf](https://www.etxebide.euskadi.eus/contenidos/informacion/ovv_par_fiscal/es_ovv_admi/adjuntos/Informe.pdf)

**INFORMACIÓN MÁS RELEVANTE RELATIVA AL PROYECTO CONJUNTO DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA (Enlace)**

<http://www.euskadi.eus/principales-tributos/-/informacion/educacion-tributaria/>

**CONVENIO ENTRE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI, LA HACIENDA TRIBUTARIA DE NAVARRA Y LAS DIPUTACIONES FORALES DE ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA PARA EL DESARROLLO DE UN PROYECTO CONSISTENTE EN EL ESTUDIO E IMPLANTACIÓN DE INSTRUMENTOS DE CONTROL DE LOS SISTEMAS DE FACTURACIÓN Y COBRO - PROYECTO TICKETBAI / TICKETSI-BAI, SUSCRITO EL 29 DE MAYO DE 2019 (Enlace)**

<https://www.euskadi.eus/y22-bopv/es/bopv2/datos/2019/07/1903350a.pdf>



**CONSULTA 2018.9.3.1. IS (RÉGIMEN ESPECIAL FUSIONES): Determinación de la existencia de motivo económico válido a efectos de la aplicación del régimen especial previsto en el IS para determinadas operaciones de reestructuración empresarial, en relación con una operación mediante la cual:**

**- se crea una sociedad holding, titular de las participaciones de la sociedad consultante que se encargaría de la gestión de las mismas, así como de los servicios de gestión y administración de la sociedad productiva, sociedad holding a la que, asimismo, se traspaşa el inmueble en el que la consultante desarrolla su actividad.**

**- posteriormente se pretende una operación de escisión total de la sociedad holding, creando dos nuevas sociedades: la primera de ellas ostentaría la titularidad de las participaciones de la sociedad consultante, consistiendo su actividad en la gestión de valores y gestiones administrativas de la sociedad productiva y a la segunda sociedad de nueva creación, se le adjudicaría el inmueble, ostentando el carácter de patrimonial y dedicándose al arrendamiento y explotación de inmuebles.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La entidad TEA, SL, realiza una actividad económica de fabricación desarrollando la misma en un inmueble de su propiedad, libre de cargas.

Se pretende crear una sociedad holding, AH, SL, que sea titular de las participaciones de TEA y que se encargue de la gestión de las mismas, así como de los servicios de gestión y administración de la sociedad productiva.

Posteriormente TEA aprobaría, con cargo a reservas, un dividendo a favor de la sociedad holding por el valor de mercado del inmueble, traspaşando el inmueble a la sociedad holding.

Con el objetivo de separar la actividad principal de gestión de valores mobiliarios y la gestión administrativa y financiera y para ir preparando el escenario para una sucesión familiar entre los titulares de TEA, se pretende realizar una operación de escisión total de la sociedad holding, creando dos nuevas sociedades.

La primera de ellas mantendría la denominación, AH, SL y ostentaría la titularidad de las participaciones de TEA, consistiendo su actividad en la gestión de valores y gestiones administrativas de la sociedad productiva.

La segunda sociedad de nueva creación, a la que se le adjudicaría el inmueble resultado del dividendo repartido por TEA a la sociedad holding, ostentaría el carácter de patrimonial y se dedicaría íntegramente al arrendamiento y explotación de inmuebles.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si resulta aplicable a las operaciones descritas el régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS en adelante), al considerar que existen motivos económicos válidos en la realización de las mismas.

2.- Si a la distribución del dividendo consistente en la transmisión del inmueble de TEA a la sociedad holding le es de aplicación el artículo 33.1.a) de la NFIS.

#### CONTESTACIÓN

En relación a la consulta planteada nos encontramos ante un supuesto de reestructuración que para alcanzar su objetivo final entiende conveniente realizar una cadena de operaciones. Una primera de canje de valores, mediante la cual los socios de TEA pasan a ser socios de la entidad de nueva

creación AH, SL a cambio de aportar a esta última sus participaciones en TEA. La segunda operación de reestructuración consistiría en una escisión total de la nueva entidad holding creada, una vez percibido un dividendo en especie, distribuido por TEA, consistente en el inmueble en el que se desarrolla la actividad. Mediante esta escisión total se transmitirían a dos nuevas entidades las participaciones de TEA y el inmueble previamente distribuido como dividendo, respectivamente.

La aplicación del régimen especial exige que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 114.4 de la NFIS, de modo que las operaciones descritas no tengan como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, sino que se lleven a cabo por motivos económicos válidos "(...) 4. No se aplicará el régimen establecido en este Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. A estos efectos, se considerarán como tales las operaciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la Norma Foral General Tributaria de Álava. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, siempre que la operación se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el párrafo anterior de este apartado. (...)"

En estos casos los motivos económicos de las mismas han de ser analizados con respecto al conjunto de las operaciones que proceda efectuar, salvo que se den pasos cuyo objetivo único o principal sea, o bien eludir la exigencia de determinados requisitos impuestos a las operaciones naturales o propias que habría que realizar para conseguir el resultado perseguido o bien lograr un mero resultado fiscal.

De los datos aportados en la consulta se deduce que, de la cadena de operaciones expuesta, el objetivo perseguido es escindir del patrimonio de entidad consultante el inmueble en el que

desarrolla su actividad económica, por una serie de motivos que se podrían admitir como válidos. Para lograr este objetivo, la NFIS le permitiría: 1) llevar a cabo a una escisión total proporcional; o 2) realizar una escisión parcial no sujeta al régimen especial de diferimiento, ya que el patrimonio a escindir (el inmueble) no constituye una rama de actividad.

En este sentido, el artículo 101 de la NFIS, relativo al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, indica que: "(...) 2. 1) Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual: (...) b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniéndose, al menos, una rama de actividad en la entidad transmitente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior. (...) 4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan. (...)".

Dado que la entidad consultante no quiere llevar a cabo una escisión total, con objeto de no perder la personalidad jurídica de la entidad operativa, plantea interponer una nueva entidad holding entre los accionistas y la sociedad operativa. La nueva entidad percibiría el inmueble como dividendo en especie. Posteriormente, se pretende impulsar una escisión total de la sociedad holding, creando



dos nuevas sociedades con forma de S.L. La primera de ellas ostentaría las participaciones de TEA, S.L. siendo su actividad la gestión de valores y gestiones administrativas de la sociedad productiva. La otra de las sociedades de nueva creación ostentaría en principio el carácter de patrimonial y sería dedicada íntegramente al arrendamiento y explotación de inmuebles, ostentando la titularidad del inmueble previamente distribuido como dividendo.

Con esta operación, se pretende llegar a un resultado equivalente al de una escisión parcial a la que no sería de aplicación el régimen de diferimiento, asumiendo la tributación correspondiente a la plusvalía tácita del inmueble, pero sin asumir la tributación correspondiente a los accionistas, mediante la interposición de una holding, cuya constitución no parece estar justificada por ningún motivo económico.

En este caso, la operación en su análisis global se vería afectada por lo dispuesto en el artículo 14 de la NFGT: *“1. Será aplicable la cláusula antielusión regulada en el presente artículo cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las dos siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.(...)”*

Por tanto, estas operaciones (canje de valores y escisión total) no podrían encuadrarse entre las operaciones contempladas en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS.

### **CONSULTA 2018.9.3.2. IRPF: Tratamiento en el IRPF de las indemnizaciones cobradas en el marco de un plan de incentivación del cese voluntario de la actividad laboral aplicable a sus socios trabajadores por parte de la cooperativa consultante. Posibilidad de aplicación de los porcentajes de integración regulados en la normativa del IRPF.**

#### **HECHOS PLANTEADOS**

La cooperativa consultante ha aprobado un Plan de Incentivación al cese voluntario de la actividad laboral aplicable a sus socios trabajadores con una edad igual o superior a 60 años. Los socios trabajadores que se adhieran a dicho Plan tienen derecho a percibir de la empresa una ayuda económica cuyo importe depende de la edad y retribución del socio en el momento de cese de la actividad laboral.

El abono de la ayuda económica es mensual desde el momento del cese en la actividad laboral hasta la fecha de la edad legal ordinaria de jubilación del socio trabajador en el Régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social. El importe de las mensualidades se determina, para el primer año de cese en la actividad, dividiendo la cuantía total de la ayuda entre el número de meses que transcurran entre la fecha de cese y la de la jubilación ordinaria. En los siguientes años, la renta mensual se actualiza anualmente mediante la aplicación del IPC.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

Posibilidad de aplicar porcentajes de integración a los rendimientos del trabajo constituidos por la mencionada renta mensual.

#### **CONTESTACIÓN**

El artículo 19 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que:

*“1. El rendimiento íntegro del trabajo estará constituido, con carácter general, por la*

totalidad de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo.

2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

a) Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por ciento; este porcentaje será del 50 por ciento en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía de los rendimientos sobre los que se aplicará el conjunto de porcentajes de integración inferiores al 100 por ciento a los que se refiere este apartado no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100 por ciento".

Por su parte, el Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del impuesto, dispone, en su artículo 14, lo siguiente:

"1. A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por ciento previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

(...)

f) Las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo

de la relación laboral. A estos efectos, se asimilan a relación laboral las relaciones estatutarias y las que vinculan a los socios trabajadores y socios de trabajo con sus cooperativas.

(...)

2. Cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo serán aplicables los porcentajes de integración del 60 por ciento o del 50 por ciento contenidos en el párrafo primero de la letra a) del apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos o a cinco, respectivamente".

De conformidad con la normativa transcrita, las ayudas económicas, derivadas del Plan de Incentivación al cese voluntario de la actividad laboral al que se refiere la presente consulta, constituyen, a efectos del IRPF, rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Efectivamente, se trata de indemnizaciones por resolución de mutuo acuerdo de la relación de socios trabajadores con su cooperativa contempladas en el artículo 14.1.f) del Reglamento del impuesto.

Ahora bien, el hecho de que tales ayudas económicas se perciban en forma de renta mensual, desde el cese en la actividad laboral hasta la edad de jubilación ordinaria en la Seguridad Social del socio trabajador, impide la aplicación del porcentaje de integración del 50%, previsto para los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siempre que la renta se perciba durante más de un ejercicio. Esto se debe a que, como especifica el citado artículo 14.1, dicho porcentaje de integración sólo resulta aplicable cuando los rendimientos se imputan en un único período impositivo.

Por otra parte, quedaría examinar la aplicabilidad de los porcentajes de integración

previstos para los rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años. A este respecto, hay que señalar que los derechos económicos, derivados de la adhesión al Plan de Incentivación al cese voluntario de la actividad laboral, no se han ido consolidando, ni generando, durante el período de relación de los socios trabajadores con la cooperativa, sino que nacen "ex novo" con la adhesión de cada socio al Plan.

Por ello, el único período de generación de tales derechos que cabría apreciar sería el tiempo que transcurra desde el cese del socio trabajador en la actividad laboral hasta el cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación en el Régimen especial de autónomos de la SS, ya que la ayuda económica tiene por objeto compensar la pérdida de retribuciones que se produce para el socio cesante durante ese período de tiempo.

Sin embargo, tal período de generación coincidiría con el de percepción de la renta mensual en la que se materializa la ayuda económica por lo que el cociente, resultante de dividir el número de años de generación del rendimiento entre el número de ejercicios de fraccionamiento de la ayuda económica, en ningún caso resultaría superior a dos. En consecuencia, tampoco cabría la aplicación de los porcentajes de integración correspondientes a rendimientos con período de generación superior a dos años.

### **CONSULTA 2018.9.3.3. IRPF: Imputación temporal en el IRPF de los rendimientos del trabajo abonados en ejecución de resoluciones judiciales.**

#### **HECHOS PLANTEADOS**

Con fecha 26 de noviembre de 2013, la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia declarando que el Convenio Colectivo 2008-2009, de centros de enseñanza de iniciativa social de la Comunidad Autónoma del País Vasco, seguía resultando aplicable hasta la firma de un nuevo Convenio Colectivo que lo sustituyera. Dicha sentencia fue recurrida en casación, ante el Tribunal Supremo, por las organizaciones patronales KE y AICE.

Mediante Acuerdo Transaccional suscrito por las partes patronal y social, el 10 de octubre de 2014, se reconoció la plena vigencia del Convenio Colectivo antes mencionado hasta que fuera sustituido por uno nuevo. Este Acuerdo Transaccional fue homologado por el Tribunal Supremo mediante auto de 16 de marzo de 2015.

Por otra parte, la sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de enero de 2013, confirmó la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 28 de febrero de 2012, que había declarado, con efectos desde el 1 de enero de 2011, el derecho del personal no docente de los centros de enseñanza de iniciativa social del País Vasco a la equiparación retributiva al 95% con el personal no docente del sector público de enseñanza de la misma Comunidad Autónoma.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

Se formula consulta tributaria sobre la imputación temporal, en el IRPF, de los rendimientos del trabajo abonados en ejecución de las mencionadas resoluciones judiciales.

#### **CONTESTACIÓN**

El artículo 57 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF, dispone lo siguiente:

“1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

(...)

2. Reglas especiales:

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquella adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en la letra a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato plazo siguiente de autoliquidación por este impuesto”.

De conformidad con la normativa expuesta, habrá que diferenciar:

a) Auto del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015:

En el caso de las retribuciones que se abonen en virtud del Acuerdo Transaccional, de 10 de octubre de 2014, homologado por el Tribunal Supremo, resulta aplicable la regla especial a) contemplada en el apartado 2 del artículo 57 de la Norma Foral del IRPF.

Efectivamente, el derecho a la percepción de tales retribuciones había estado pendiente de la resolución del pleito suscitado respecto a la ultraactividad del Convenio Colectivo 2008-2009 de centros de enseñanza de iniciativa social de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Esta controversia fue resuelta inicialmente por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de noviembre de 2013, en el sentido de la vigencia del mencionado Convenio Colectivo en tanto no fuera sustituido por otro. Ahora bien, esta resolución judicial no adquirió firmeza al ser recurrida en casación, ante el Tribunal Supremo, por las patronales del sector.

El posterior Acuerdo Transaccional, alcanzado por las partes para poner fin al conflicto, fue homologado por el auto del Tribunal Supremo, de 16 de marzo de 2015, que dispone: “Se homologa a todos los efectos el acuerdo de 10 de octubre de 2014 al que llegaron las partes que intervinieron en este proceso. Dicho acuerdo sustituye lo dispuesto tanto en la sentencia de instancia como en la de suplicación que se dictó en el presente proceso y con ello se declara terminado el mismo”.

Por lo tanto, de acuerdo con la citada regla especial a) del artículo 57.2 de la Norma Foral 33/2013, las diferencias salariales existentes entre las tablas salariales del Convenio Colectivo 2008-2009 y las aplicadas posteriormente, abonadas en virtud del Acuerdo Transaccional, que correspondan a ejercicios anteriores al 2015, deben imputarse fiscalmente a este último período impositivo por ser el de firmeza de la resolución judicial que homologó dicho Acuerdo.

En caso de que tales diferencias anteriores al 2015 se abonen en un período impositivo posterior a

éste, se aplicará la regla especial prevista en la letra b) del citado artículo 57.2. Es decir, en su caso, se deberá practicar autoliquidación complementaria del ejercicio 2015 para imputar estas retribuciones por considerarse exigibles en el año de firmeza de la resolución judicial.

Finalmente, en el supuesto de que las diferencias salariales imputables al ejercicio 2015 correspondan a más de dos años anteriores al mismo, resultaría aplicable el artículo 19.2.a) de la Norma Foral del impuesto, según el cual, cuando los rendimientos del trabajo tengan un período de generación superior a dos o a cinco años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, se aplicarán, respectivamente, unos porcentajes de integración del 60% o del 50%.

b) Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2013:

En lo que se refiere a las cantidades abonadas al personal no docente de los centros de enseñanza de iniciativa social, en virtud de la equiparación retributiva al 95% con el personal no docente del sector público, reconocida por la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2013, hay que señalar que la imputación temporal vendrá determinada, con carácter general, por el criterio de exigibilidad.

En este sentido, las retribuciones satisfechas a consecuencia de la equiparación con el sector público, que correspondan a períodos de tiempo posteriores a la fecha de la sentencia, deben considerarse exigibles en el ejercicio en el que resulte aplicable el incremento retributivo del sector público, independientemente de que sean abonadas en un ejercicio posterior. A estos efectos, en su caso, se aplicará la mencionada regla especial b) del artículo 57.2 de la Norma Foral del impuesto.

Sin embargo, los incrementos retributivos derivados de la equiparación, que correspondan a los ejercicios 2011 y 2012, se imputarán al período impositivo 2013, por haber estado pendientes de la firmeza de la resolución judicial que determinó el derecho a su percepción,

independientemente de sus fechas de abono. Nuevamente, en caso de pago en un año posterior al 2013, se aplicará la regla especial del artículo 57.2.b) de la Norma Foral del impuesto.

**CONSULTA 2019.1.3.1. IVA, IEDMT: Adquisición de una autocaravana para el transporte de persona con discapacidad:**

**-IVA. La aplicación del tipo impositivo reducido del 4% está prevista para el transporte habitual de las personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida. Es por tanto determinante la habitualidad del transporte, entendiéndose ésta si el transporte se produce de manera repetida y continuada, pero no si se realiza de manera extraordinaria.**

**-IEDMT. Resulta exenta del Impuesto la primera matriculación definitiva de una autocaravana a nombre de la persona minusválida y siempre que sea para su uso exclusivo y hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación por parte de la persona minusválida de otro vehículo acogiendo a esta exención.**

**HECHOS PLANTEADOS**

La consultante es la madre de una menor que según manifiesta tiene reconocida un grado de minusvalía del 65% y una movilidad reducida de 7 puntos y se plantea la tributación por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre el Valor Añadido de la adquisición de una autocaravana nueva.

Según se indica en el escrito de consulta, el motivo de la minusvalía como de la movilidad reducida proviene de una enfermedad considerada rara denominada "epidermólisis ampollosa recesiva" que requiere de curas diarias y dificulta su desplazamiento debiendo utilizar medios mecánicos y silla adaptada.

Asimismo, manifiesta que para el traslado urbano e interurbano suelen utilizar un turismo monovolumen, pero conforme va avanzando la edad las curas, el scooter, hace que en los desplazamientos de largas temporadas (vacaciones, puentes, fines de semana,...) tengan muchas dificultades para trasladar el scooter y tener un espacio adecuado de curas,

por lo que se plantean la adquisición de una autocaravana.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

1.- Si resulta aplicable el tipo del 4% por el Impuesto sobre el Valor Añadido a dicha adquisición.

2.- Si la matriculación del vehículo resulta exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

**CONTESTACIÓN**

1.- De acuerdo con el artículo 90.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

Por su parte, el artículo 91.Dos.1, número 4º de la Norma, establece lo siguiente:

*"Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:*

*1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:*

*(...)*

*4º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.*

*Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en*

silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de este apartado Dos, se considerarán personas con discapacidad aquéllas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma".

Por otro lado, el desarrollo reglamentario del citado artículo 91.Dos.1, 4º de la Norma está contenido en el artículo 26 bis del Reglamento de IVA, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que establece lo siguiente:

"Dos. 1. Se aplicará lo previsto en el artículo 91.Dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Norma del Impuesto a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación de los vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, siempre que concurren los siguientes requisitos:

1º Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones.

No obstante, este requisito no se exigirá en el supuesto de siniestro total de los vehículos, certificado por la entidad aseguradora o cuando se justifique la baja definitiva de los vehículos.

No se considerarán adquiridos en análogas condiciones, los vehículos adquiridos para

el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, por personas jurídicas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia a que se refiere la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, así como servicios sociales a que se refiere la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos, siempre y cuando se destinen al transporte habitual de distintos grupos definidos de personas o a su utilización en distintos ámbitos territoriales o geográficos de aquéllos que dieron lugar a la adquisición o adquisiciones previas.

En todo caso, el adquirente deberá justificar la concurrencia de dichas condiciones distintas a las que se produjeron en la adquisición del anterior vehículo o vehículos.

2º Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos inter vivos durante el plazo de cuatro años siguientes a su fecha de adquisición.

2. La aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.Dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Norma del Impuesto requerirá el previo reconocimiento del derecho por la Diputación Foral de Álava, iniciándose mediante solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. Dicho reconocimiento, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud.

Se deberá acreditar que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Entre otros medios de prueba serán admisibles los siguientes:

a) La titularidad del vehículo a nombre de la persona con discapacidad.

b) Que el adquirente sea cónyuge de la persona con discapacidad o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.

c) Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho de la persona con discapacidad.

e) Que el adquirente demuestre la convivencia con la persona con discapacidad mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.

f) En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores con discapacidad contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

La discapacidad o la movilidad reducida se deberá acreditar mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) o por el órgano competente correspondiente.

No obstante, se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al 33 por ciento:

a) Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.

b) Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

c) Cuando se trate de personas con discapacidad cuya incapacidad sea declarada judicialmente. En este caso, la discapacidad acreditada será del 65 por ciento aunque no alcance dicho grado.

Se considerarán personas con movilidad reducida:

a) Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado.

b) Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas, quienes en todo caso, deberán contar con el certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente correspondiente, acreditativo de la movilidad reducida.

3. En las importaciones, el reconocimiento del derecho corresponderá a la aduana por la que se efectúe la importación.

4. Los sujetos pasivos que realicen las entregas de vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida a que se refiere el segundo párrafo del artículo 91.Dos.1.4º de la Norma del Impuesto sólo podrán aplicar el tipo impositivo reducido cuando el adquirente acredite su derecho mediante el documento en el que conste el pertinente acuerdo de la Diputación Foral de Álava, el cual deberá conservarse durante el plazo de prescripción”.

La aplicación del tipo impositivo reducido regulado en el artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Norma está prevista para el transporte habitual de las personas mencionadas en dicho precepto, es decir, personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida. La habitualidad debe entenderse según el sentido usual de la palabra, es decir, la realización de una actividad o una serie de actos de manera ordinaria o frecuente, como un hábito.

El Diccionario de la Real Academia Española define hábito como “modo especial de proceder o conducirse adquirido por repetición de actos iguales o semejantes, u originado por tendencias instintivas”. Por tanto, a los efectos



de la aplicación de la regla objeto de consulta, se entiende por transporte habitual el que se produce de manera repetida y continuada. No se considerará como transporte habitual el realizado de manera extraordinaria.

De acuerdo con todo lo anterior, la aplicación del derecho a la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento en la adquisición de un vehículo autocaravana está condicionada a la solicitud y obtención del reconocimiento de dicho derecho por la Diputación Foral de Álava y al cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo 91.Dos.1, número 4º de la Norma y en el artículo 26 bis del Reglamento de dicho Impuesto, en particular, la acreditación por parte de la consultante que el destino de dicho vehículo es el transporte habitual de persona con movilidad reducida, aunque en el caso consultado todo hace indicar que no se cumple con el requisito de la habitualidad en tanto que se utilizaría en fechas festivas, utilizándose otro vehículo para el transporte ordinario, con lo que el tipo impositivo sería el 21%.

2.- El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que aprueba la Normativa Reguladora de los Impuestos Especiales, en su artículo 71.1, letra d) establece la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España de:

*“d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que concurren los siguientes requisitos:*

*1.º) Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado.*

*2.º) Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos “inter vivos” durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación”.*

Por tanto, resultará exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la primera matriculación definitiva de una autocaravana a nombre de la persona minusválida y siempre que sea para su uso exclusivo y hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación por parte de la persona minusválida de otro vehículo acogiendo a esta exención.

**CONSULTA 2019.1.3.3. IVA: Sujeción al impuesto de una tipología diversa de servicios prestados por una sociedad pública que da cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones. Alcance de la ampliación de la no sujeción al IVA (incorporada a la regulación del IVA mediante la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), relativa a las prestaciones de servicios entre sociedades íntegramente participadas por la Admón. pública.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una Sociedad Pública sujeta a normativa foral alavesa que se constituyó para dar cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Organismos Autónomos, conforme a lo establecido en el Decreto 35/1997, de 18 de febrero, por el que se regula la planificación, organización, distribución de funciones y modalidades de gestión de la prestación de sistemas de información y telecomunicaciones.

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, establece una nueva redacción del artículo 7.8º del Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como consecuencia de dicha modificación a la consultante se le plantean dudas de la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en determinadas operaciones que realiza.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Sujeción o no al Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes servicios prestados por la consultante (no de telecomunicaciones) en los términos expuestos en el escrito de consulta:

1.- Los prestados en virtud de convenio de colaboración con Eusko Legelbitzarra-

Parlamento Vasco, que consideran que a efectos de la no sujeción se puede asimilar a la administración de la CAE. Por su parte, desde dicho ente se manifiesta que se sujetan a Ley de Contratos del Sector Público.

2.- Los derivados de los convenios de colaboración suscritos por la Sociedad Pública consultante con sociedades públicas o entes no pertenecientes íntegramente a la Administración General de la CAE. En particular, con la Sociedad de Transformación Competitiva, S.A. (Spri) y con Empresa de Certificación y Servicios Izenpe, S.A.

3.- Los que se efectúan en cumplimiento de los convenios suscritos con sociedades públicas íntegramente participadas por la administración general de la CAE, aunque en ocasiones de forma indirecta, tales como los firmados con Itelazpi, S.A., Euskal Telebista-Televisión Vasca, S.A. y Eusko Trenbideak-Ferrocarriles Vascos, S.A.

4.- Los realizados en virtud de los convenios de colaboración suscritos con ITZARRI EPSV, que según manifiestan no forma parte de la Administración General de la CAE ni se encuentra íntegramente participada por ésta.

5.- Los prestados en cumplimiento de convenios de colaboración suscritos con el Consorcio de Haurreskolak, que según manifiestan tienen la consideración de entidad pública empresarial, y que no se encuentran íntegramente participada por la Administración General de la CAE.

#### CONTESTACIÓN

1.1- El artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), establece que *"estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen"*.

El artículo 5 de Norma dispone, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

*“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma, se reputarán empresarios o profesionales:*

*a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

*No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*

*b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*

*(...)*

*Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.*

*(...).”*

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Administraciones Públicas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes

o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

Por otra parte, en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7.8º de la Norma, establece que no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios.

En relación con dicho artículo hay que tener en cuenta que el apartado 8 de la disposición final 10.1 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, estableció con efectos 10 de noviembre de 2017 una nueva redacción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y que dicha disposición es de aplicación en el Territorio Histórico de Álava según lo dispuesto el Decreto Foral Normativo 1096/1992, de 30 de diciembre, aunque no se haya incorporado a la normativa tributaria alavesa esa nueva redacción.

La redacción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 queda de la siguiente manera:

*“8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.*

*B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:*

*a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local. b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.*

*c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.*

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a') Telecomunicaciones.

b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

c') Transportes de personas y bienes.

(...)

m') Las de matadero".

En virtud de la nueva redacción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 noviembre, y que resulta aplicable con efectos 10 de noviembre de 2017 en el Territorio Histórico de Álava como ha quedado expuesto anteriormente, cabe concluir lo siguiente:

1.- Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados a Eusko Legelbitzarra-Parlamento Vasco al tratarse de servicios prestados a una administración pública no dependiente de la administración general de la CAE y tampoco ostentar la condición de poder adjudicador.

2.- Los servicios que preste a sociedades públicas o entes no pertenecientes íntegramente a la Administración General de la CAE estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. (Como son los efectuados para Sociedad de Transformación Competitiva, S.A. y con Empresa de Certificación y Servicios Izenpe, S.A.)

3.- Los que se realicen para sociedades públicas o entes íntegramente pertenecientes a la Administración General de la CAE, aunque sea indirectamente, resultarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.8 de la Norma, como sucedería en principio en los prestados para Itelazpi, S.A., Euskal Telebista-Televisión Vasca, S.A. y Eusko Trenbideak-Ferrocarriles Vascos, S.A. Sin embargo, con objeto de mantener la neutralidad del Impuesto, y de no distorsionar su aplicación, los supuestos de no sujeción regulados en el artículo 7.8 de la Norma para los casos de prestaciones de servicios (no de entregas de bienes) entre entidades integrantes

de la misma Administración no resultan aplicables cuando la entidad adquirente emplea dichos servicios en el desarrollo por su parte de actividades empresariales sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no en el ejercicio de funciones públicas. Todo ello, como se ha indicado, con objeto de mantener la neutralidad del Impuesto y de no distorsionar su aplicación, ya que, lo contrario llevaría a tener que considerar: 1) o bien que los IVAs soportados por la entidad que presta los servicios no resultan deducibles, aun cuando estén directamente relacionados con el desarrollo de una actividad empresarial por parte del destinatario de los mismos, sujeta y no exenta; 2) o bien que es dicho destinatario quien tiene derecho a deducir las cuotas soportadas por el prestador del servicio (posibilidad, ésta, no admitida por la normativa del Impuesto).

Asimismo, resultarán sujetos en cualquier caso los servicios relacionados en la letra F del artículo 7.8º de la Norma como pudieran ser los de telecomunicaciones o los de transporte de personas y mercancías.

4.- Los prestados a ITZARRI EPSV, en tanto que según manifiesta la consultante que no forma parte de la Administración General de la CAE ni se encuentra íntegramente participada por ésta, resultarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados al Consorcio de Haurreskolak, porque se trata de una Administración Pública que no depende íntegramente participada por la Administración General de la CAE. A estos efectos, la doctrina más autorizada y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de 30 de abril de 1999) entiende que los consorcios formados por Administraciones Públicas Territoriales y, dentro de éstas, fundamentalmente, ir entes locales, tienen la consideración de entidades no territoriales, en consecuencia, de Administraciones Públicas.

### **CONSULTA 2019.2.3.1. IVA: Obligaciones para las administraciones públicas en relación con el Suministro Inmediato de Información (SII).**

**La Administración Pública consultante, aunque venga obligada a llevar los libros-registro a través de la sede electrónica de Diputación Foral, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, también tendrá la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con terceras personas, modelo 347, por las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúe al margen de las actividades empresariales o profesionales, así como por las subvenciones, auxilios o ayudas que conceda con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración pública.**

#### **HECHOS PLANTEADOS**

La administración consultante está obligada a la llevanza de los libros-registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la sede electrónica de esta Diputación Foral.

La normativa que regula la declaración de operaciones con terceras personas establece como no obligados a su presentación los que deben informar por vía electrónica de los citados libros. No obstante, también se señala que las Administraciones Públicas deben informar de las adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional, así como de las subvenciones, auxilios o las ayudas satisfechas.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

1.- Si deben remitir a través de la sede electrónica de esta Diputación Foral los registros de las facturas recibidas por adquisiciones de bienes y servicios al margen de la actividad empresarial realizadas por parte de la administración consultante.

2.- Si debe presentar la declaración informativa de operaciones con terceras personas, modelo 347, por las facturas recibidas por adquisiciones de bienes y servicios al margen de la actividad empresarial

3.- Si tienen que presentar dicha declaración informativa con las subvenciones y ayudas satisfechas.

### CONTESTACIÓN

1.- El artículo 62 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Reglamento), en la redacción dada por 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, establece lo siguiente:

*“1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este Reglamento, los siguientes libros registros:*

*a) Libro registro de facturas expedidas.*

*b) Libro registro de facturas recibidas.*

*c) Libro registro de bienes de inversión.*

*d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.*

*(...)*

*6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los libros registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberán llevarse a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los y las empresarias o profesionales y otros sujetos pasivos del impuesto, que tengan un período de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento”.*

Por tanto, la obligación de la llevanza de los libros-registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava corresponde con carácter general a los empresarios o profesionales y en general sujetos pasivos de dicho Impuesto por los que corresponda la competencia inspectora del Impuesto sobre el Valor Añadido a esta Diputación Foral.

Por otra parte, el artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El artículo 4.Tres aclara que la sujeción al Impuesto se produce “con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular”.

El artículo 5 de la Norma establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

*“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma, se reputarán empresarios o profesionales:*

*a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

*No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*

*b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*

(...).

*Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

(...)”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Administraciones Públicas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

Por el contrario, las Administraciones Públicas no actúan como empresarios o profesionales cuando no se dan las condiciones que establecen los artículos 4 y 5 de la Norma.

En relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7.8º de la Norma establece, con carácter general, la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido para las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Por tanto, las Administraciones Públicas pueden actuar como empresarios o profesionales y, por tanto, pueden estar obligados, si su período de liquidación es mensual, a llevar a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava los libros-registros de IVA a los que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento.

2.- Por su parte, el Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas, establece en su artículo 1.1, que “*las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el apartado 3 del artículo 35 de dicha Norma, que desarrollan actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.*

*A estos efectos se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el apartado Dos del artículo 5 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el apartado Uno del artículo 5 del citado Decreto Foral Normativo del Impuesto sobre el Valor Añadido, con excepción de lo dispuesto en su letra e)”.*

Asimismo, el artículo 1.2 de dicho Decreto Foral señala lo siguiente:

*“Las personas y entidades a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 91 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, incluirán también en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza.*

*Las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas deberán incluir, además, en la declaración anual de operaciones con terceras personas, las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones públicas.*

(...)”.

El referido artículo 91 en sus apartados 1 y 2 disponen lo siguiente:

*“1. Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de los Territorios Históricos y de las Entidades Locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.*

*Asimismo, participarán en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en la legislación vigente.*

*2. A las mismas obligaciones quedarán sujetos los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales”.*

De conformidad con lo anterior, las Administraciones públicas, realicen o no actividades empresariales o profesionales, tienen que presentar en todo caso la declaración de operaciones con terceras personas por las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, así como por las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones públicas.

No obstante, el artículo 2, del Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, en la redacción dada por 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, establece en su letra f) como no obligados a presentar la declaración anual:

*“f) Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril.”*

Llegados a este punto cabe plantearse si la excepción a la presentación de la declaración de operaciones con terceras personas prevista en la letra f) del artículo 2 del Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, afecta o no a las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen las administraciones públicas al margen de las actividades empresariales o profesionales y a las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración Pública.

La 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 través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava, en su artículo 3.2 letra c), establece que, *“Las personas o entidades a que se refiere los apartados 1 y 2 del artículo 91 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava, deberán informar de las adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional en los términos previstos en el artículo 3.3 del Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información con terceras personas”.* Por el contrario, no hace alusión a que deban informar de las subvenciones, auxilios u organismos no integrados en dicha Administración Pública.

Por tanto la consultante estando obligada a llevar los libros-registro a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava, informará mediante el suministro electrónico de los registros de facturación correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, así como, en virtud de la citada Orden Foral,



de los relativos a las adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional.

Por lo que respecta a las subvenciones, auxilios o ayudas que conceda con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración Pública, carecería de sentido que las Administraciones Públicas que no están obligadas a la llevanza de libros-registro de IVA a través de la sede electrónica de esta Diputación Foral informasen a la Hacienda Foral de las mismas, y por el contrario, las que sí están obligadas no informasen a la Hacienda Foral de esta operaciones. Al respecto, no hay ninguna dispensa expresa en el articulado del Decreto Foral 21/2009.

Además, hay que tener en cuenta que el artículo 3 del Decreto Foral 21/2009, relativo al contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas, excluye en su punto 2 letra i) de informar en la misma de todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria mediante declaraciones específicas diferentes a la regulada en este Decreto Foral y cuyo contenido sea coincidente. Esto es, que lo que se pretende es que sólo se tenga que informar en la declaración de operaciones con terceras personas de las operaciones de las que la Administración no dispone de información mediante otras declaraciones, pero por el resto sí deben consignarse en dicha declaración, como son las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúe al margen de las actividades empresariales o profesionales, así como por las subvenciones, auxilios o ayudas que conceda con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración pública.

En consecuencia, cabe concluir que la consultante aunque venga obligada a llevar los libros-registro a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava, mediante

el suministro electrónico de los registros de facturación correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, también tendrá la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con terceras personas, modelo 347, por las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúe al margen de las actividades empresariales o profesionales, así como por las subvenciones, auxilios o ayudas que conceda con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración pública.

**CONSULTA 2019.2.3.2. IVA: Tratamiento fiscal a efectos del IVA de las ejecuciones de obra realizadas por el consultante, persona física, en relación con la rehabilitación integral de un inmueble de su propiedad, en principio para uso particular, pero que posteriormente y antes de finalizar su ejecución, se decide cambiar el destino de una de las dos viviendas previstas tras la rehabilitación y destinarla a la venta, formalizándose un contrato privado de venta y percibiendo un pago anticipado.**

#### HECHOS PLANTEADOS

AGQ con domicilio en Donostia-San Sebastián, presenta ante el Servicio del Impuesto sobre el Valor añadido de la Hacienda Foral de Bizkaia y de la Hacienda Foral de Gipuzkoa la siguiente consulta relacionada con una rehabilitación de viviendas que se encuentra realizando:

Persona física, con domicilio fiscal en Gipuzkoa inicia en el año 2016 la rehabilitación integral de un caserío en Bizkaia. La rehabilitación implica dos viviendas destinadas al uso particular. Como la rehabilitación cumple los requisitos establecidos en el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley del IVA, las ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales contratados directamente con los contratistas, le han sido facturadas con unos porcentajes de IVA del 10% y el resto de servicios y entregas de bienes al 21%.

La mencionada rehabilitación ha tenido varias pausas y, en el 2018, aún pendiente de finalizar, se decide cambiar el destino de una de las viviendas y destinarla a la venta. En agosto del 2018 se realiza el contrato privados de venta y percibe un pago anticipado al que se le ha aplicado el IVA del 10% en virtud del artículo 91.Uno.1.7º de la Ley del IVA. La entrega de la vivienda se efectuará una vez finalizada la rehabilitación.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Al cambiarse el destino de la vivienda y dedicarlo a la venta,

- ¿procede aplicar el artículo 84.1.f) de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra realizadas a partir de agosto de 2018?
- ¿procede aplicar el artículo 84.1.f) de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra realizadas con anterioridad a agosto de 2018 y solicitar la rectificación de las facturas emitidas a los empresarios que realizaron las mismas y la devolución del IVA repercutido, ya que no ha transcurrido el plazo de 4 años desde que fueron emitidas?
- ¿son deducibles los importes de IVA soportados en las ejecuciones de obra anteriores a agosto de 2018, en el caso en el que no proceda la rectificación de las facturas?

Al destinar una vivienda a la venta y otra al uso particular y teniendo un porcentaje de comunidad del 50% cada una:

- ¿qué porcentaje de deducción procede aplicar a los importes de IVA soportados y a los importes de IVA ingresados en virtud de la inversión del sujeto pasivo del artículo 84.1.f)? ¿el 50%?

Se presenta la consulta en la Hacienda Foral de Bizkaia y de Gipuzkoa ya que afecta a las ambas administraciones:

- Al tener el promotor domicilio fiscal en Gipuzkoa.
- Al tener la mayoría de los empresarios que han efectuado las ejecuciones de obra domicilio fiscal en Bizkaia.

#### CONTESTACIÓN

El artículo 4, uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), dispone que:

*“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en*

el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

El artículo 5 de la Ley del IVA define el concepto de empresario o profesional en los siguientes términos:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos,

de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (...).”.

El artículo 27, apartados 1 y 2 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que, en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones, tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria.

2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualesquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.

b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

a') La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades (...).

b') La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.

d) Disponer de o habersolicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional (...)."

Por otra parte, el artículo 93, apartado cuatro, de la Ley del IVA establece que:

"Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas

soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades".

De lo expuesto anteriormente se desprende que tendrá carácter de empresario a efectos del IVA la persona física que promueva la construcción o rehabilitación de una edificación destinada, en todo caso, a su venta, adjudicación o cesión, aunque sea ocasionalmente. La condición de empresario o profesional se adquirirá desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad. Por el contrario, no debe ser calificado como empresario el particular promotor que promueve la construcción o rehabilitación de una edificación para uso propio, aunque posteriormente decida venderla a un tercero.

En el escrito de consulta se indica que la consultante inició en el año 2016 la rehabilitación de un caserío del que resultaban dos viviendas destinadas al uso particular. Añade que las ejecuciones de obra contratadas directamente con los contratistas le fueron facturadas con el IVA correspondiente. Posteriormente, en el año 2018, aún pendiente de finalizar la obra, decidió cambiar el destino de una de las viviendas y destinarla a la venta, firmando en agosto de 2018 un contrato privado de venta y dándose de alta en el Censo de empresarios de la Hacienda Foral de Gipuzkoa como promotor de edificaciones.

Dado que la consultante, según se desprende del escrito de consulta, promovió la rehabilitación del caserío del que resultaban dos viviendas con la intención de destinarlas exclusivamente al uso propio, no para la venta ni para la cesión por cualquier título y no había voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no procede calificarle de empresario por dicha operación. Por lo tanto, la operación de venta posterior de una de las viviendas

no estará sujeta al IVA al no ser realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Respecto a la aplicación de la denominada regla de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra realizadas, el artículo 84, uno, 2º f) de la Ley del IVA establece que:

*“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*(...)*

*2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

*(...)*

*Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.*

*Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas (...).”*

Por lo tanto, para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo el destinatario de la operación deberá ser, en todo caso, empresario o profesional. En este caso este requisito no se cumple por lo que no procederá la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra objeto de consulta.

En cuanto a la deducibilidad del IVA soportado en las obras de rehabilitación, el artículo 93 de la Ley del IVA dispone que:

*“Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo*

*5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.*

*No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley (...).”*

Dado que la consultante no tiene la condición de empresario o profesional no podrá deducir el IVA soportado en las citadas obras de rehabilitación, en ninguna medida ni cuantía.



**CONSULTA 2019.3.4.1. IRPF (exención trabajos prestados en el extranjero – retenciones): Trabajador adscrito a una empresa domiciliada en territorio foral que presta sus servicios principalmente en el ámbito internacional:**

**- La aplicación de la exención en el IRPF relativa a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero dependerá del cumplimiento de todos los requisitos que se analizan en la respuesta.**

**- Por aplicación de lo establecido en el artículo 7.Uno del Concierto, las retenciones deberán ingresarse por la empresa a la administración que corresponda según el lugar de prestación de los servicios del trabajador teniendo en cuenta que los servicios prestados en el extranjero se entenderán prestados en el centro de trabajo de adscripción del mismo y que si los trabajos o servicios se desarrollan tanto en territorio común como en territorio vasco se considerará que se han prestado en el territorio donde se ubica el centro de trabajo.**

### HECHOS PLANTEADOS

El consultante se encuentra contratado, como viajante, por una empresa que tiene su sede central en territorio foral y que se dedica a la consultoría y desarrollo de proyectos de ingeniería y arquitectura. En su contrato de trabajo figura que prestará sus servicios como viajante para la realización de las funciones a las que se refiere la cláusula adicional quinta, según la cual el consultante adquiere la condición de responsable de desarrollo del mercado internacional, centrándose en las ventas de todos los servicios de la empresa en el extranjero.

Según indica, la finalidad de su contrato es la de organizar ventas de todos los servicios de

la empresa en el extranjero, dando prioridad a latinoamérica y como objetivo preferente Méjico. Añade que se trata de una representación comercial de la empresa con el objeto de su internacionalización.

Asimismo, indica ser apoderado de las filiales que la empresa española tiene en América Latina.

El consultante viaja gran parte del tiempo fuera de España y de manera temporal hace base en Méjico, donde posee un permiso de residencia temporal para permanecer en ese país y ejercer como apoderado de la filial mejicana. Añade que no reside fiscalmente en Méjico y que no percibe remuneración alguna de las filiales de América Latina.

### CUESTION PLANTEADA

Cómo debe ser tratado desde el punto de vista fiscal: si se trata o no de un trabajador desplazado, cuáles son sus obligaciones y derechos sobre la modalidad de trabajador desplazado, cuál es su alcance temporal y cuáles son las retenciones a practicar.

### CONTESTACIÓN

Con carácter previo, indicar que, para establecer la tributación de las rentas obtenidas por el consultante, lo primero que hay que determinar es la residencia fiscal del mismo.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

*“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

*Para determinar el periodo de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contratadas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.*

*b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”*

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Si, de acuerdo con los criterios anteriores, el consultante resultase ser residente fiscal en España, pero al mismo tiempo, de conformidad con la legislación interna de México, también fuera considerado residente en ese país, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resolvería de acuerdo con el apartado 2 del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992 (BOE de 27 de octubre de 1994).

Señalado lo anterior, dadas las cuestiones que plantea acerca de la condición de trabajador desplazado, a continuación, se analiza la posibilidad de que le resulte de aplicación la exención regulada en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF.

Un primer requisito para poder aplicar la exención establecida en el artículo 7 p) de la



LIRPF es que el consultante tenga la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el período impositivo correspondiente, para lo que se deberá estar a lo indicado anteriormente.

El artículo 7 p) de la LIRPF establece que estarán exentos:

*“p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:*

*1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

*2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.*

*La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60% euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.*

*Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto,*

*cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos, en sustitución de esta exención”.*

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente:

*“1. Estarán exentos de Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:*

*1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.*

*2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.*

*2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración*

*los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.*

*Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.*

*3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, excesos en sustitución de esta exención".*

Según ha señalado este Centro Directivo esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

Asimismo, la aplicación de la mencionada exención requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Los trabajos deben realizarse efectivamente en el extranjero. El cumplimiento de este requisito exige, no solamente el desplazamiento físico del trabajador fuera de España, sino también que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España.

2. Los trabajos deben realizarse para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

Como es doctrina reiterada de este Centro Directivo, la aplicación de la exención requiere que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado desde España sea una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente en el extranjero.

Es decir, la norma se refiere básicamente a los supuestos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional. Ahora bien, cuando la citada prestación de servicios tiene lugar en el seno de un grupo de empresas, el cumplimiento de este requisito debe analizarse de acuerdo con lo dispuesto en el último inciso del número 12 del artículo 7 p) que dice: " ... cuando la entidad destinataria de los servicios esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo".

En este mismo sentido, el artículo 6.1 .1º del RIRPF, establece, como se ha visto:

*"1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria".*

Dada la entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día

28), la remisión al apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conduce al apartado 5 del artículo 18 de la citada Ley 27/2014 (en adelante LIS), el cual establece lo siguiente:

*“5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.*

*Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias”.*

En consecuencia, en este tipo de supuestos, debe analizarse si el servicio intragrupo ha sido efectivamente prestado. Cuestión que debe analizarse a la luz de los preceptos anteriormente citados, y teniendo en cuenta que estamos en presencia de una operación vinculada, tal y como establece el artículo 18 de la LIS.

A este respecto, debe señalarse que, con carácter general, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución

de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado.

El análisis dependerá de los hechos y circunstancias que concurran en cada caso en concreto. Pero sí que debe señalarse que éste será más complejo cuando la actividad afecte a varios miembros del grupo o al conjunto del grupo.

En determinados casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella, y por lo tanto no estuvieran dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes. Esta actividad sería de las que un miembro del grupo, normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional, realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista.

Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se beneficien de la misma, y por tanto en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo. Así pues, en relación con los desplazamientos para la realización de actividades que un miembro del grupo realiza debido a sus intereses y por tanto asociados a la estructura jurídica de la matriz, no puede entenderse que estamos en presencia de una prestación de servicios intragrupo en el sentido señalado en el primer párrafo del apartado 5 del artículo 18 de la LIS.

No obstante, pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos

tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. En general, las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

Ahora bien, la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que se corresponde con servicios prestados a la entidad española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España, y en consecuencia no estará amparada por la exención.

En el escrito de consulta no se detallan los servicios intragrupo que el consultante, en su caso, prestaría, manifestando que la finalidad de su contrato es la de organizar ventas de todos los servicios de la empresa española en el extranjero (según su contrato, adquiere la condición de responsable de desarrollo del mercado internacional). En consecuencia, no puede determinarse si en este supuesto se cumple o no el requisito mencionado, debiendo valorarse de conformidad con lo señalado en párrafos anteriores.

No obstante, indicar que, en relación con los desplazamientos al extranjero con fines comerciales, este Centro Directivo ha señalado que *“no cabe considerar que los trabajos realizados redundan en beneficio de una empresa o entidad no residente, no siendo además un supuesto de prestación de servicios transnacional en el sentido anteriormente indicado”* (consulta V1557-09, de 29 de junio de 2009).

Por tanto, a falta de más datos, si se trata de servicios, exclusivamente, de naturaleza comercial dirigidos a lograr acuerdos comerciales, el destinatario o beneficiario de los trabajos prestados por el trabajador desplazado será la propia empresa empleadora del consultante, entidad residente en España.

Por último, la existencia o no de una prestación de servicios intragrupo es una cuestión de hecho cuya valoración corresponderá a los órganos de inspección y gestión de la Administración tributaria.

3. En el territorio extranjero en el que se realicen los trabajos debe aplicarse un impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF, territorio que no debe tratarse de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, con independencia de que la retribución percibida por el contribuyente tribute efectivamente o no en el extranjero.

En cuanto al análisis de este requisito, debe verificarse que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. En particular, este requisito se entenderá cumplido cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Si los trabajos se realizan en varios países, como sucede en el presente caso, habrá que analizar el cumplimiento de este requisito en cada uno de los países a los que se desplaza el trabajador, de tal forma que la exención será aplicable respecto de las retribuciones que correspondan a aquellos países en los que se cumpla el citado requisito.

Por tanto, la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF dependerá del cumplimiento, según lo indicado, de todos los requisitos mencionados.

En relación con la cuestión planteada sobre las retenciones a practicar debe tenerse en cuenta que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 mayo, establece, en su artículo 7, lo siguiente:

*“Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.*

*Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:*

*a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.*

*En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.*

*Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.*

*(...)”.*

De acuerdo con este artículo la Administración competente para ingresar las retenciones por rendimientos del trabajo se determina en función del lugar donde efectivamente se prestan los servicios de la persona trabajadora.

En el caso de que los servicios se presten en territorio común y vasco o no sea posible determinar el lugar donde se prestan los servicios, el criterio aplicable es considerar que se prestan en el lugar donde se ubique el centro de trabajo al que se adscriba la persona trabajadora.

En cuanto a los trabajos o servicios se presten en el extranjero, el Concierto establece que los mismos se entenderán prestados en el centro de trabajo de adscripción del trabajador.

El consultante no explicita el lugar físico en el que presta los servicios que constituyen el objeto de su contrato laboral. Únicamente indica que viaja gran parte del tiempo al extranjero, pero no señala el lugar donde desarrolla su trabajo cuando no se encuentra en el extranjero. Tampoco señala expresamente cual es el centro de trabajo al que está adscrito, aunque parece que, por lo que indica el contrato de trabajo aportado, el centro de trabajo se ubicaría en territorio foral.

En consecuencia, por aplicación de lo establecido en el artículo 7. Uno del Concierto, las retenciones deberán ingresarse por la empresa a la administración que corresponda según el lugar de prestación de los servicios del trabajador teniendo en cuenta que los servicios prestados en el extranjero se entenderán prestados en el centro de trabajo de adscripción del mismo y que sí los trabajos o servicios se desarrollan tanto en territorio común como en territorio vasco se considerará que se han prestado en el territorio donde se ubica el centro de trabajo.

**CONSULTA 2019.3.4.2. IVA: Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física empadronada en territorio foral que realiza operaciones (por importe inferior a 10 millones de euros) en ambos territorios, común y foral.**

**HECHOS PLANTEADOS**

El consultante es una persona física que manifiesta que está empadronado en territorio foral y que ha trabajado en territorio común de abril a diciembre de 2018.

Asimismo, señala que en enero de 2018 hizo un pequeño trabajo puntual en territorio foral por el que tuvo que hacer una factura y que pagó el IVA a través del modelo 309.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

El consultante quiere saber si tiene que presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2018 ante la Administración del Estado o ante la Hacienda Foral correspondiente.

Asimismo, plantea qué ocurriría si tiene que presentar el modelo 309 de IVA a la hacienda estatal.

**CONTESTACIÓN**

**1. IRPF**

El artículo 6 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto), establece, en relación a la normativa aplicable y la exacción del IRPF, lo siguiente:

*“Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.*

*Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.*

*Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio distintos y optasen por la tributación conjunta se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.”*

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto establece:

*“Uno. A electos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:*

*Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a lecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

*En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.*

*Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.*

*Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible de/Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.*

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

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

(...)

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base

imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

(...)"

Por tanto, de acuerdo con el apartado Uno del citado artículo 43 del Concierto, en el caso de personas físicas residentes en territorio español, para determinar si las mismas tienen su residencia habitual en el País Vasco se seguirán sucesivamente las reglas previstas en dicho apartado, es decir:

- Criterio de permanencia: la permanencia en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.
- Criterio del principal centro de intereses: de no ser posible determinar la residencia conforme al criterio anterior, cuando el contribuyente tenga en el País Vasco su principal fuente de intereses, considerando que esta circunstancia se produce si es en el País Vasco donde obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF (determinada con las exclusiones señaladas).
- Criterio de la última residencia declarada: en defecto de los criterios anteriores, se considerará que un contribuyente es

residente en el País Vasco cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

En consecuencia, en el caso planteado, el consultante deberá ser considerado residente habitual en aquel territorio en el que permanezca un mayor número de días del período impositivo, teniendo en cuenta que, a efectos de determinar este período de permanencia, se computan las ausencias temporales. Aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia, deberá acudir al de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia del contribuyente, éste deberá presentar su declaración del impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada a efectos del IRPF.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de dicha residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En este sentido, cabe señalar que el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado.

## 2. IVA

El apartado Uno del artículo 27 del Concierto establece las siguientes reglas en relación con la exacción del IVA:

*“Artículo 27 Exacción del Impuesto*

*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”.*

En consecuencia, si de los hechos descritos por el consultante deducimos que el volumen de operaciones que ha realizado en el año anterior no ha excedido del límite establecido en este precepto, el mismo deberá cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto ante la hacienda que corresponda según dónde esté situado su domicilio fiscal.



**CONSULTA 2019.3.4.2. IVA: Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física empadronada en territorio foral que realiza operaciones (por importe inferior a 10 millones de euros) en ambos territorios, común y foral.**

**HECHOS PLANTEADOS**

La consultante, natural de localidad de territorio foral y residente en territorio común desde 2005, prevé trasladarse a territorio foral durante 2018 y transmitir en este mismo ejercicio la oficina de farmacia de la que es titular.

Dicha transmisión incluirá el fondo de comercio, las instalaciones y las existencias.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

1.- Ante qué Administración (estatal o foral) debe presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por el periodo impositivo 2018.

2.- Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión proyectada.

3.- En el caso de que tuviera que presentar su declaración del IRPF conforme a la normativa estatal, tratamiento fiscal de dicha operación en el IRPF.

**CONTESTACIÓN**

1.- El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), al respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

*“Artículo 6. Normativa aplicable y ex acción del Impuesto.*

*Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del*

*territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.*

*Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.”*

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto Económico establece:

*“Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:*

*Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

*En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.*

*Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.*

*Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.*

*Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos*

efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

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

(...).

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a), o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

(...)"

Conforme a lo dispuesto anteriormente, el Concierto atribuye la competencia para la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la administración estatal o foral en función de la residencia habitual del contribuyente, estando ésta determinada prioritariamente por la permanencia en territorio común o foral un mayor número de días del período impositivo.

En consecuencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 del Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

a) Criterio de permanencia.

b) Criterio del principal centro de intereses.

c) Criterio de la última residencia declarada.

Estas reglas son de aplicación sucesiva, de modo que primero debe analizarse el criterio

de Permanencia. Solo si por aplicación de este criterio no cabe determinar la residencia, se acude al de ubicación del principal centro de intereses. Finalmente, si tampoco a través de esta segunda regla resurta posible fijar la residencia del contribuyente, éste debe presentar su autoliquidación del Impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada.

Concretamente, en lo que respecta al criterio principal de permanencia en un territorio u otro, procede señalar que dicha permanencia debe ser calculada sin descontar las ausencias temporales.

Por otra parte, tal como señala expresamente el apartado siete del artículo 43, resultarán ineficaces aquellos cambios de residencia cuyo objeto principal sea lograr una menor tributación efectiva.

Finalmente, a este respecto debe tenerse en cuenta que la residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

## 2.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 del Concierto, es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado y cuya exacción corresponderá a la hacienda estatal o a las Diputaciones Forales en función de la aplicación de los puntos de conexión contenidos en los artículos 27 a 29 del propio Concierto. En un marco de competencias exclusivas y excluyentes estos puntos de conexión determinan, igualmente, la competencia de las administraciones para contestar las consultas en materia de IVA planteadas por los contribuyentes.

Primero.- El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la

transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no suponga la realización de una entrega de bienes.

Dicha previsión comunitaria se ha plasmado en el supuesto de no sujeción contenido en el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) que dispone lo siguiente, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en vigor desde 1 de enero de 2015.

*“1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.*

*Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:*

- a) La mera cesión de bienes o de derechos.*
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra e) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.*
- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.*

*A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle*

*la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.*

*En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.*

*En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.*

*Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.*

*La nueva redacción del número 111, del artículo 7 como establece la exposición de motivos de la Ley 28/2014 citada, "clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando, a tal efecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma".*

Dicha jurisprudencia viene establecida fundamentalmente por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

En este sentido, el Tribunal de Justicia señaló en el apartado 40 de la sentencia Zita Modes que "el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".

Por lo que respecta a una "universalidad total de bienes" existen pocas dificultades. Se trata de la cesión de una empresa en su totalidad que comprenderá una serie de elementos diferentes, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales.

El concepto de «universalidad parcial de bienes" se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por ese Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este centro directivo en contestación a consultas tributarias, criterio claramente confirmado por la vigente redacción del artículo 7.1 9 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos por el empresario o profesional sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el propio transmitente.

Segundo.- En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión incluyendo el fondo de comercio, instalaciones, existencias y licencia para el ejercicio, y los demás bienes y derechos relativos a la actividad, con excepción del local donde se desarrolla la actividad que será cedido o arrendado por su titular al adquirente.

En este sentido, el criterio para la consideración de que los elementos que van a transmitirse son constitutivos de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, debe ser revisado a la vista de la referida sentencia "Christel Schriever" planteada en relación con la transmisión de los elementos afectos a un comercio minorista en el que no se producía la transmisión del local comercial donde se desarrollaba la actividad pero que iba a ser simultáneamente arrendado por el transmitente al adquirente por tiempo indefinido.

En primer lugar, el Tribunal determina que en cada caso concreto habrá que analizar si el inmueble en cuestión es necesario para el desarrollo de una actividad económica, conjuntamente con el resto de los elementos transmitidos, atendiendo a la naturaleza de la actividad y a las características propias del inmueble.

Por otra parte, una vez que se ha determinado la necesidad de la transmisión del inmueble, el Tribunal matiza que ésta puede sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso, cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad.

Por tanto, en virtud de la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes citada, en nada perjudica la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1<sup>a</sup> antes transcrito que la actividad realizada por la consultante consistente en oficina de farmacia desarrolle en un local que va a ser arrendado o transmitido por su titular al adquirente.

Tercero.- En consecuencia, de todo lo anterior, en el supuesto objeto de consulta puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1 9 de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

Por tanto, a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

### 3.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El consultante solicita información sobre el tratamiento fiscal de la transmisión de la oficina de farmacia en el supuesto de que deba tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la administración del Estado, siendo de aplicación la normativa estatal del impuesto.

De acuerdo con lo establecido en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el análisis de la tributación de la transmisión de una oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la transmisión supondrá la obtención de un rendimiento de la actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) -en adelante LIRPF.

Los rendimientos de actividades económicas obtenidos por la venta de las existencias se integrarán en la base imponible general del Impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF.

En cuanto al inmovilizado, tanto material como intangible, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LIRPF, según el cual *"para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las*

*ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo”.*

El importe de la ganancia o pérdida patrimonial generada será la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y siguientes.

A estos efectos, el artículo 35.3 establece que, en las transmisiones a título oneroso, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

El artículo 37.1.n) de la LIRPF establece, dentro de las reglas especiales de valoración, que:

*“n) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor”.*

Por su parte el artículo 40 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), señala que:

*“1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.*

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

*2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación”.*

Por tanto, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el importe real por el que se efectúe la enajenación, siempre que no sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso se tomaría éste, y el valor contable del elemento del inmovilizado material o intangible transmitido. En cuanto al inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio puesto de manifiesto en la transmisión onerosa, considerando como tal al conjunto de bienes inmateriales, tales como clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga, que son transmitidos junto con el resto de elementos que conforman el negocio de farmacia, en la medida en que no se correspondan con activos identificables, la ganancia patrimonial correspondiente a su transmisión vendrá dada, no existiendo pasivos asumidos por la transmisión, por la diferencia entre el precio de venta del negocio de farmacia y la suma de los valores de mercado identificables de los activos individuales transmitidos (existencias, local, mobiliario y enseres, etcétera).

La ganancia o pérdida patrimonial así obtenida se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF.

## RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2018

### I. DATOS GLOBALES DE LA RECAUDACIÓN 2018

Al cierre del ejercicio de 2018 la recaudación consolidada por tributos concertados de las Diputaciones Forales ha ascendido a **14.981.545 miles de euros**, lo que ha supuesto un incremento interanual del 3,5% y una ejecución sobre la última previsión realizada el pasado octubre del **101,9%** (104,1% sobre Presupuesto).

No obstante, conviene precisar que la comparativa interanual **está distorsionada por el efecto que sobre la recaudación de 2017 tuvieron los acuerdos de la CMCE de 17/05/2017**, por los que se regularizaron los cupos del periodo 2008-2016<sup>1</sup>. **Si se excluye este efecto**, la recaudación de 2018 se ha incrementado en 1.107,5 millones de euros respecto a la del año anterior y ha alcanzado una **tasa de incremento del 8,0%**.

Respecto a la previsión establecida en octubre de 2018, tanto la imposición directa como la indirecta han mostrado una progresión mayor a la esperada, 101,9% y 101,8% respectivamente.

En lo que se refiere a la **imposición directa**, su avance respecto a 2017 (10,2%) se ha sustentado principalmente en el impuesto

<sup>1</sup> Como consecuencia de los acuerdos de la CMCE de 17-05-2017 se regularizó un importe de 599,8 millones de euros en concepto de Ajuste IVA, retenido por la Administración del Estado entre los años 2011 y 2016 como consecuencia de discrepancias en el cálculo de los cupos correspondientes a dichos ejercicios. Esta regularización se computó íntegramente como recaudación del año 2017.

sobre sociedades (32,8%), si bien el resto de impuestos directos, a excepción del impuesto sobre la renta de no residentes y el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, también han reflejado incrementos notables.

La recaudación por IRPF ha registrado una tasa de crecimiento anual del 5,4%, alcanzando prácticamente la previsión de octubre de 2018 (1,7 millones de euros por debajo) y superando holgadamente la previsión presupuestaria inicial (103,6%). 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 4,7%.

También cabe destacar el aumento de la recaudación por retenciones de rendimientos de capital mobiliario (8,4%) por segundo año consecutivo. Este incremento, al igual que el del

### CUMPLIMIENTO PRESUPUESTARIO 2018

(miles de euros)

	Presupuesto	Previsión cierre	Recaud.	% s/ Presup.	% s/ Prev. CVFP oct.
Rec. total por trib. concertados	14.391.278	14.706.497	14.981.545	104,1	101,9

### VARIACIÓN RECAUDACIÓN 2018/2017

(miles de euros)

	2018	2017	Diferencia	% Δ
IRPF	5.407.614	5.132.194	275.420	5,4
I s/ Sociedades	1.476.010	1.111.661	364.349	32,8
IVA	5.835.994	6.036.326	(200.332)	(3,3)
IIEE e IE de Electricidad	1.421.315	1.431.701	(10.386)	(0,7)
Otros Impuestos	840.611	762.046	78.565	10,3
<b>Recaudación Total</b>	<b>14.981.545</b>	<b>14.473.928</b>	<b>507.617</b>	<b>3,5</b>
Imposición directa	7.292.440	6.615.897	676.544	10,2
Imposición indirecta	7.570.595	7.751.233	(180.639)	(2,3)
Tasas y o. ingr. tributarios	118.510	106.798	11.712	11,0
<b>Rec. (excluidos acdos. CMCE 17/5/17)</b>	<b>14.981.545</b>	<b>13.874.078</b>	<b>1.107.467</b>	<b>8,0</b>

año anterior, se ha basado fundamentalmente en el cómputo de ingresos fiscales excepcionales derivados del reparto de un dividendo 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 (8,4%).

La recaudación por el impuesto sobre sociedades ha superado ampliamente tanto la previsión presupuestaria inicial (127%) como la previsión de octubre de 2018 (109,4%). En comparativa interanual la recaudación por el impuesto sobre sociedades ha crecido un 32,8%. La conjunción de una coyuntura económica favorable, que ha impulsado los beneficios empresariales y una modificación normativa de calado (establecimiento de un pago fraccionado para las sociedades sujetas a normativa foral<sup>2</sup>) han tenido una repercusión determinante en el devenir de la recaudación por este impuesto.

La recaudación derivada de la **imposición indirecta** ha disminuido un 2,3%. No obstante, si se excluye el efecto que sobre la recaudación de 2017 tuvieron los acuerdos de la CMCE de 17/05/17 por los que se regularizó los cupos del periodo 2008-2016, la recaudación global por imposición indirecta habría crecido un 5,9%.

La recaudación por IVA de gestión propia ha cerrado 2018 con un aumento interanual del 7,9% y en lo que respecta a la ejecución presupuestaria, se ha situado tanto por encima de la previsión de octubre (101,5%) como del presupuesto inicial (101,8%).

El crecimiento del gasto de los hogares, acompañado del incremento de los precios, especialmente en el mercado de la energía, explican este destacado avance de la recaudación por IVA.

<sup>2</sup> La cuantía del pago fraccionado es del 5% de la base imponible del último periodo impositivo cuyo plazo de presentación estuviere vencido a 1 de octubre, minorado por las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el citado ejercicio.

De los impuestos que gravan consumos específicos de bienes, el único que ha tenido un comportamiento desfavorable (incluyendo el ajuste con el Estado) ha sido el impuesto especial sobre hidrocarburos, cuya recaudación se ha reducido un 2,4%. La recaudación global de los impuestos especiales de fabricación y del impuesto sobre la electricidad ha registrado una disminución del 0,7%, quedándose a siete décimas porcentuales respecto a la previsión de octubre y a 5,4 puntos porcentuales de la previsión presupuestaria.

En el análisis territorial de la recaudación, todos los territorios han registrado en 2018 significativas tasas positivas, superando ampliamente los objetivos presupuestarios establecidos inicialmente y las previsiones de cierre aprobadas en octubre de 2018.

Comparación recaudación tributos concertados por TTHH: 2018			
DISTRIB. TERRITORIAL	Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
Peso relativo	16,0%	51,7%	32,3%
Variación interanual	4,4%	3,2%	3,6%
Ejec. presupuestaria	104,7%	104,2%	103,6%
Ejec. s/ prev. oct.	102,6%	102,0%	101,4%
Exc. Ac. CMCE 17/5/17	Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
Var. interanual 18/17	9,1%	7,6%	8,1%

## II. IRPF

En 2018 la recaudación por este impuesto ha moderado ligeramente su ritmo de incremento (5,4%) respecto a 2017 (6,0%). Además, al igual que el año anterior, todos los componentes del impuesto han tenido una aportación positiva.

La recaudación por IRPF ha representado casi tres cuartas partes de la recaudación por impuestos directos (74,2%) y más de la tercera parte de la recaudación total de 2018 (36,1%).

La recaudación de retenciones por **rendimientos del trabajo** – el componente del IRPF de mayor peso recaudatorio – ha mostrado en 2018 un avance del 4,7%, un punto porcentual superior al de 2017. Desde principios de año el crecimiento del empleo se ha mantenido en torno al 2,0% y



la evolución de los salarios ha sido igualmente positiva (1,8% de incremento salarial medio de los convenios vigentes). También la aportación de la masa de pensiones ha sido relevante.

Recaudación de la CAE por IRPF Período 2005 - 2018		
Año	Recaudac. (miles de €)	%Δ
2005	3.403.716	11,5%
2006	3.754.206	10,3%
2007	4.266.304	13,6%
2008	4.458.237	4,5%
2009	3.917.693	(12,1%)
2010	4.065.868	3,8%
2011	4.321.226	6,3%
2012	4.329.195	0,2%
2013	4.264.991	(1,5%)
2014	4.390.205	2,9%
2015	4.647.680	5,9%
2016	4.839.847	4,1%
2017	5.132.194	6,0%
2018	5.407.614	5,4%

El comportamiento de la recaudación por **retenciones por rendimientos de capital mobiliario** ha sido positivo (8,4%), principalmente

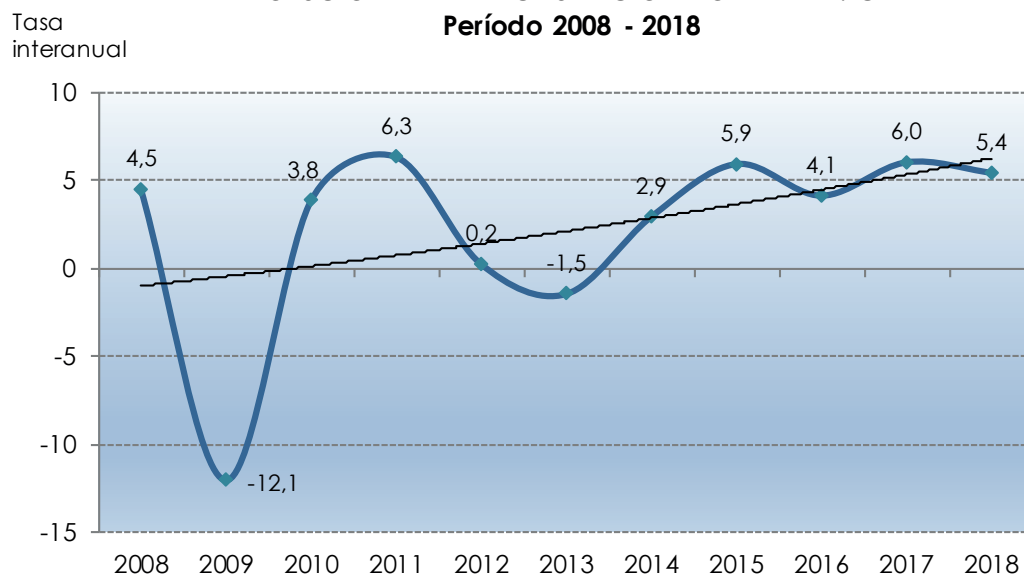
por haber recogido a principios de año ingresos procedentes del reparto de un dividendo extraordinario de una empresa en el territorio histórico de Araba.

Siguiendo la estela del año anterior, el dinamismo en el mercado de alquiler de vivienda durante 2018 ha presionado al alza los precios de los arrendamientos, lo que a su vez se ha traducido en un incremento de los ingresos por retenciones de **rendimientos de capital inmobiliario** del 1,1%.

La recaudación por **retenciones sobre ganancias patrimoniales** ha crecido de media un 14,6%, si bien lo ha hecho con un importante desequilibrio territorial. Así, la recaudación en Gipuzkoa se ha incrementado de manera extraordinaria (27,4%) mientras que en Bizkaia el crecimiento ha sido más moderado (8,6%) y en Araba, se ha registrado una disminución del 16,2%.

En 2018 la recaudación por **retenciones del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas** también ha aumentado de forma importante (80,3%) hasta alcanzar los 43.570 miles de euros, en gran parte debido al impacto recaudatorio de un premio importante en Bizkaia a principios de año.

### EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR EL IRPF. CAE Período 2008 - 2018



La recaudación por **pagos fraccionados** ha registrado en 2018 un incremento del 6,4%. Por territorios, la evolución de los ingresos a cuenta vinculados a las actividades de empresas personales, autónomos y profesionales ha sido además bastante homogénea.

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 (16,2%), debido fundamentalmente al positivo resultado obtenido por las autoliquidaciones a pagar por los contribuyentes en la campaña de la renta de 2017 en todos los territorios históricos. Posteriormente, a noviembre, la cuota diferencial neta -tras recoger la parte pendiente de las autoliquidaciones con cuota diferencial positiva derivadas de la campaña de la renta- mostró un resultado muy favorable (43%).

Sin embargo, en el cierre del año la cuota diferencial neta ha registrado una cuantía similar a la de 2017 (+0,7%), ya que las diputaciones forales han realizado en diciembre de 2018 devoluciones relacionadas con las prestaciones de maternidad y paternidad de periodos impositivos anteriores. A este respecto, debe señalarse que las prestaciones de maternidad se calificaron como exentas en base a una sentencia del Tribunal Supremo dictada en octubre de 2018<sup>3</sup>.

(miles de euros)

Evolución de la cuota diferencial neta IRPF			
	2017	2018	%Δ
<b>Rec. líquida</b>	<b>(110.901)</b>	<b>(110.161)</b>	<b>0,7%</b>
Rec. íntegra y res.	688.529	729.957	6,0%
Devoluciones	(799.430)	(840.118)	(5,1%)

El cuadro adjunto resume la evolución de las devoluciones practicadas a lo largo del ejercicio:

(miles de euros)

Devoluciones por IRPF 2018	
<b>Renta - 17</b>	
Enero/marzo	7.895
<b>Renta - 18</b>	
Abril	146.260
Mayo	383.353
Junio	158.680
Julio/diciembre	143.930
<b>Total devoluciones</b>	<b>840.118</b>

### III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las Diputaciones Forales han recaudado por el Impuesto sobre Sociedades a 31 de diciembre de 2018 un total de **1.476.010 m€**, lo que ha supuesto 364.349 m€ más que en el año anterior (**+32,8%**).

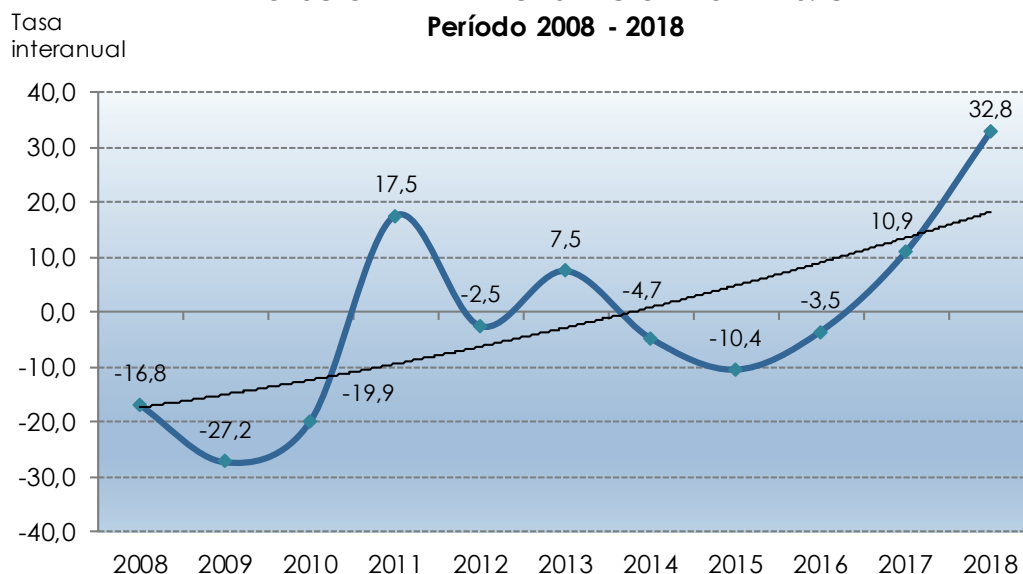
Recaudación de la CAE por IS  
Período 2005 - 2018

Año	Recaudac. (miles de €)	%Δ
2005	1.440.377	26,4%
2006	1.692.381	17,5%
2007	2.034.171	20,2%
2008	1.692.233	(16,8%)
2009	1.231.686	(27,2%)
2010	987.056	(19,9%)
2011	1.160.259	17,5%
2012	1.131.784	(2,5%)
2013	1.216.937	7,5%
2014	1.159.223	(4,7%)
2015	1.039.051	(10,4%)
2016	1.002.703	(3,5%)
2017	1.111.661	10,9%
2018	1.476.010	32,8%

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 análisis se centrará en el comportamiento de la cuota diferencial neta del impuesto que, por otro lado, es el componente de mayor peso recaudatorio.

<sup>3</sup> Las Administraciones han extendido sus efectos a las prestaciones por paternidad.

### EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR EL IS. CAE Período 2008 - 2018



En el primer trimestre de 2018 se registró un menor volumen de devoluciones en la cuota diferencial neta (alrededor de 85 millones de euros) procedentes de la campaña desarrollada en 2017, en comparación con las contabilizadas respecto a la campaña liquidada durante 2016.

La recaudación por la cuota diferencial del IS correspondiente al segundo trimestre del año disminuyó de manera importante (-14,5%) debido al desfavorable resultado de los ingresos por el primer pago fraccionado de 2018 de las empresas sujetas a normativa común.

La campaña del impuesto sobre sociedades de 2017 se desarrolló entre el 1 de julio y el 26 de julio de 2018, fechas de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto. La evolución de la recaudación asociada a la campaña ha sido positiva al aumentar la cuota diferencial neta de julio-agosto un 9,2% (71 millones de euros más).

Por territorios, el mayor incremento de recaudación se ha producido en Araba (14,9%). En Bizkaia el aumento ha sido también importante (11,5%), mientras que en Gipuzkoa el balance ha sido más moderado (1,1%).

Tras computarse los resultados de la campaña de sociedades, la recaudación a septiembre se había situado en una tasa de incremento del 9,6%. Y en el último trimestre del año, los ingresos por cuota diferencial han registrado una importante expansión debido a la concurrencia de los siguientes factores:

- La introducción por primera vez en las normas forales del impuesto de la obligación de realizar un pago fraccionado. El importe global recaudado por dicho concepto en 2018 ha ascendido a aproximadamente 148 millones de euros.
- Un incremento interanual estimado del 61,4% (en torno a 130 millones de euros) en el ingreso global por el segundo y tercer pago fraccionados de las sociedades sujetas a tributación según la normativa de territorio común.

(miles de euros)

Evolución de la cuota diferencial neta IS			
	2017	2018	% Δ
<b>Rec. líquida</b>	<b>819.116</b>	<b>1.162.078</b>	<b>41,9%</b>
Rec. íntegra y res.	1.233.810	1.491.822	20,9%
Devoluciones	(414.694)	(329.744)	20,5%

Así, finalmente, la recaudación por cuota diferencial neta a diciembre de 2018 se ha incrementado un 41,9%: 343 millones de euros más que en 2017.

**IV. IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO**

La recaudación total por IVA se ha situado en 5.835.994 m€, lo que ha supuesto una disminución del 3,3% respecto al ejercicio 2018. Si se excluye el efecto de los Acuerdos de CMCE de 17/05/17, la recaudación por este impuesto ha crecido un 7,3%.

Al cierre de 2018 el crecimiento de la recaudación por IVA de gestión propia se ha situado en el 7,9%. Este notable crecimiento se ha producido como consecuencia de un aumento en los ingresos brutos por este impuesto (7,6%), ya que el volumen de devoluciones realizadas también se ha incrementado de forma notable (6,8%).

A principios de año el ritmo de incremento de los ingresos brutos fue relativamente moderado (ligeramente superior al 3%). Sin embargo, a partir de mayo, las tasas de incremento oscilaron dentro de un intervalo del 7,3% al 8,3%. Estos incrementos estaban más alineados con el comportamiento de las magnitudes macroeconómicas que inciden especialmente en la recaudación por

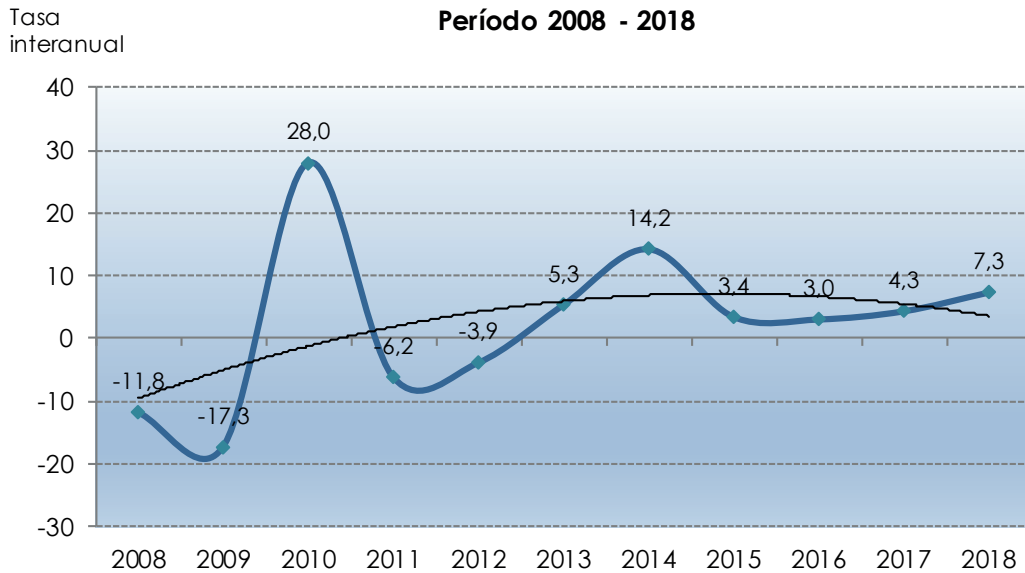
IVA (consumo de los hogares y nivel de precios), las cuales han mostrado un sólido avance durante prácticamente todo 2018.

(miles de euros)

Evolución de la recaudación de gestión propia IVA			
	2017	2018	% Δ
<b>Rec. líquida</b>	<b>3.762.184</b>	<b>4.059.968</b>	<b>7,9%</b>
Rec. íntegra y res.	5.499.628	5.916.308	7,6%
Devoluciones	(1.737.444)	(1.856.340)	(6,8%)

En cuanto al Ajuste IVA con el Estado, el importe ingresado por las diputaciones forales ha disminuido un 21,9% respecto de 2017, como consecuencia de los ingresos extemporáneos por ajuste IVA que se registraron en el marco de la regularización de los cupos que se acordó en la Comisión Mixta de Concierto Económico del 17/05/2017 (599,9 millones de euros en total). Si se excluyen estos ingresos, la recaudación por ajuste IVA con el Estado ha aumentado un 6,1% (101,7 millones de euros más) con una aportación superior de recaudación derivada de operaciones interiores (9,1%) frente a la de importaciones (4,4%) siguiendo la pauta acontecida en el Estado.

**EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR EL IVA. CAE**  
Período 2008 - 2018



\* 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 2008 - 2016. Estas discrepancias se resolvieron en 2017 tras los acuerdos de la CMCE del 17 de mayo.

## V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN e IE DE ELECTRICIDAD

La **recaudación de gestión propia** por el conjunto de **impuestos especiales de fabricación e impuesto especial sobre electricidad** ha registrado en 2018 un avance del 2,0%, con una aportación positiva de todos los impuestos a excepción del impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas.

Durante 2018 el aumento en el consumo de combustibles de automoción ha oscilado en el entorno del 2,5% impulsado por el crecimiento de la economía vasca. En lo que se refiere al consumo de gas natural, se ha producido una ligera caída del consumo (-0,2% hasta noviembre) como consecuencia de su menor uso en la generación eléctrica<sup>4</sup>. En este contexto, la recaudación por el **impuesto especial sobre hidrocarburos** -excluido el tramo autonómico- ha cerrado 2018 con un incremento interanual del 1,7%. La recaudación asociada al tipo autonómico, por su parte, ha reflejado hasta diciembre más devoluciones que ingresos, por lo que el saldo neto ha sido negativo (-376,2 miles de euros).

En 2018, los ingresos por el **impuesto sobre labores del tabaco** se han incrementado un 3,8%. La recaudación por este impuesto está sufriendo en los últimos años fuertes oscilaciones, alternando años de disminuciones con aumentos, en un contexto de debilitamiento del consumo de estos productos, de episodios de acaparamiento ocasionales y de subida de los tipos impositivos a las distintas labores del tabaco. Así, a cierre de 2017, la recaudación

<sup>4</sup> En 2017 el consumo de gas natural para la generación de energía eléctrica se incrementó notablemente como consecuencia de la escasez en las reservas de agua.

por el impuesto sobre labores del tabaco disminuyó un 4,4% 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.

En cuanto a la recaudación del **impuesto que grava el consumo de alcohol**, que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual ha sido negativa (-33,2%). Sin embargo, la recaudación por el **impuesto que grava el consumo de cerveza**, después de la caída registrada en 2017 (-7,7%), se ha incrementado un 21,1%.

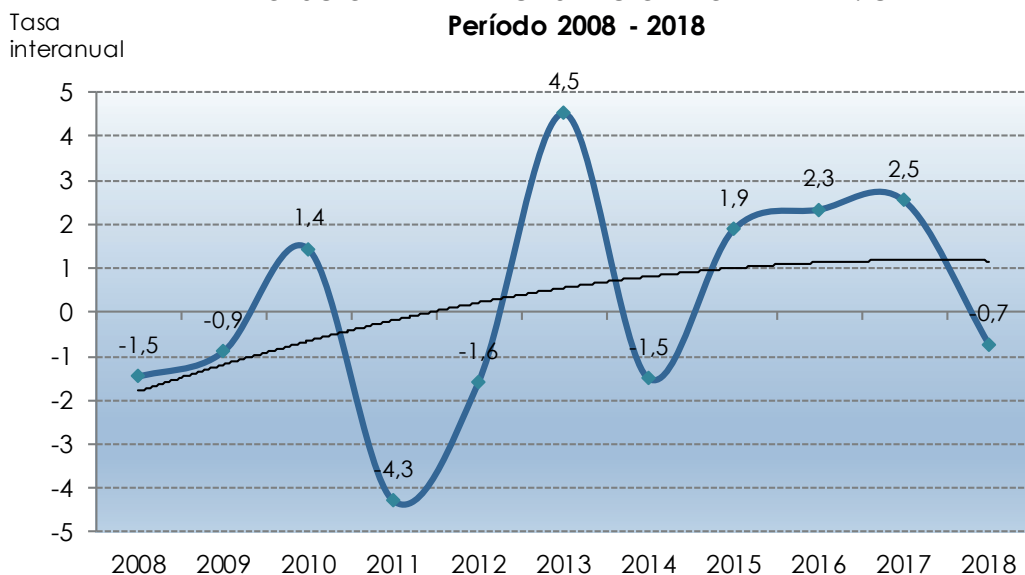
El **impuesto que grava el consumo de electricidad** ha registrado hasta agosto un aumento recaudatorio del 4,7%, gracias al avance de los precios en el mercado mayorista.

**Respecto a los ajustes de impuestos especiales**, el total trasferido por las diputaciones forales al Estado ha sido notablemente superior (17,2%) al de 2017. Este resultado deriva principalmente del negativo comportamiento del ajuste por el impuesto especial sobre hidrocarburos (-388,5 millones de euros, frente a -346,4 millones de euros en 2017) principalmente debido a que la liquidación de 2017 ha sido más favorable al Estado en comparación con la de 2016, al aplicarse -al igual que el año anterior- un índice corrector más elevado.

Así, la recaudación total (**gestión propia más ajustes**) por impuestos especiales de fabricación **se ha reducido un 1,0%**. Por impuestos, la recaudación total por el impuesto especial sobre hidrocarburos ha disminuido un 2,4%, mientras que la recaudación del impuesto especial sobre el tabaco se ha incrementado un 1,0%, la del impuesto especial sobre alcohol, bebidas

Evolución tasas interanuales (%) Período 2011 - 2018								
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Alcohol	(0,7)	(12,7)	(13,1)	(2,7)	(4,7)	(9,4)	(25,4)	(33,2)
Hidrocarburos	(6,4)	(3,7)	14,4	(0,1)	3,5	4,9	5,4	1,6
Tabaco	(14,8)	15,8	(6,0)	5,7	(3,9)	4,2	(4,4)	3,8
Cerveza	(1,5)	(13,4)	(12,8)	(26,2)	(16,5)	3,6	(7,7)	21,1
Electricidad	(6,0)	2,5	(4,6)	(16,3)	(12,9)	4,8	(2,7)	4,7
<b>Media ponderada</b>	<b>(8,5)</b>	<b>0,8</b>	<b>8,6</b>	<b>1,1</b>	<b>1,6</b>	<b>4,6</b>	<b>3,0</b>	<b>2,0</b>

**EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR IEF E IEE. CAE**  
**Período 2008 - 2018**



derivadas y productos intermedios un 3,2% y la del impuesto sobre la cerveza un 18,5%.

La evolución de la recaudación global por impuestos especiales de fabricación e impuesto especial sobre la electricidad en los diez últimos años se puede ver en el siguiente gráfico:

**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:

Otros tributos concertados Período 2005 - 2018		
Año	Recaudac. (miles de €)	% Δ
2005	946.865	13,1%
2006	1.076.722	13,7%
2007	1.240.077	15,2%
2008	1.044.575	(15,8%)
2009	753.242	(18,5%)
2010	750.955	6,2%
2011	580.349	(22,7%)
2012	608.458	4,8%
2013	619.758	1,9%
2014	639.446	3,2%
2015	617.298	(3,5%)
2016	697.622	13,0%
2017	762.046	9,2%
2018	840.611	10,3%

La recaudación por el **impuesto sobre la renta de no residentes** en 2018 ha disminuido un 2,4%, después de algunos años en que la recaudación se había visto afectada por factores excepcionales (regularizaciones con el Estado e ingresos procedentes de dividendos extraordinarios).

La recaudación por el **impuesto sobre sucesiones y donaciones** ha cerrado el ejercicio con un incremento interanual del 12,0%, hasta situarse en un ingreso consolidado de 132.078,9 miles de euros en 2018.

La recaudación por el **impuesto sobre patrimonio/ riqueza y grandes fortunas** ha crecido un 13,3% en 2018, en gran medida gracias a la positiva evolución del mercado bursátil español.

(miles de euros)

Ajuste interterritorial por IVPEE 2018	
Araba	262
Bizkaia	(5.391)
Gipuzkoa	5.129

De los nuevos impuestos sobre el sector eléctrico que se concertaron en 2014, el único impuesto que ha registrado recaudación ha sido el **impuesto sobre valor de la producción**

**de energía eléctrica (IVPEE)** con un importe de 34.857 miles de euros (+6,1%).

La recaudación por el **impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito** ha sido de 24.565 miles de euros en 2018. 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 2018, más la autoliquidación del impuesto de 2017. Respecto a 2017, la cuantía recaudada ha sido un 1,0% inferior.

Un año más y como consecuencia del dinamismo en el mercado de la vivienda usada, la recaudación global por el **impuesto sobre transmisiones patrimoniales** y por el **impuesto sobre actos jurídicos documentados** se ha incrementado notablemente (13,0%).

La recaudación por el **impuesto especial de determinados medios de transporte ha aumentado** un 20% en 2018, gracias al importante dinamismo del mercado de vehículos nuevos.

La recaudación por el **impuesto sobre primas de seguros** ha cerrado el ejercicio un 4,6% por encima de la recaudación de 2017, sumando un total de 79.140 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 en 2018 ha sido de 3.846 miles de euros, un 7,6% menos que en 2017.
- **Impuesto sobre actividades de juego**, vigente en el Estado desde mayo de 2011. La recaudación de 2018 ha sido de 6.614 miles de euros, es decir, un 11,0% superior al importe de 2017.

En el apartado de impuestos extinguidos se refleja un importe negativo de 9.404 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 2018, la recaudación que engloba los tres apartados de la **tasa de juego** ha crecido un 2,8%. Por conceptos impositivos, destaca el negativo comportamiento de los ingresos por Bingo (-2,8%), en contraste con los valores moderadamente positivos en Casinos y otros (4,0%) y Máquinas y Aparatos Automáticos (3,4%).

Finalmente, la recaudación por los conceptos de **recargos, intereses de demora y sanciones** ha aumentado un 16,8%, hasta situarse en 73.001 miles de euros en 2018.

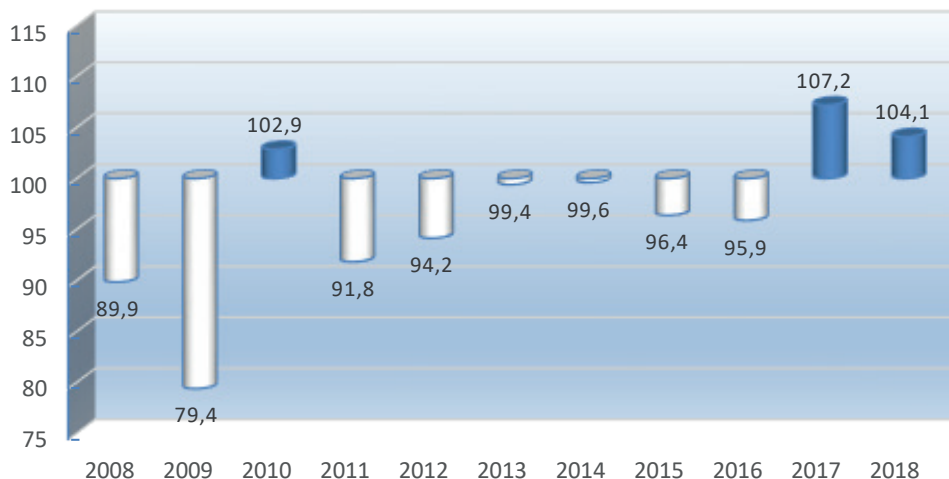
## VII. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA EN 2018

La recaudación consolidada por gestión propia de las Diputaciones Forales ha superado en 4,6 puntos porcentuales la cifra de su presupuesto inicial (104,6%).

El grado de ejecución correspondiente a la imposición directa se ha situado en el 108,2% sobre su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de impuestos indirectos ha sido del 100,8%.

El grado de ejecución del presupuesto inicial disminuye en medio punto porcentual para la recaudación total, esto es, una vez incluidos los ajustes con la Agencia Tributaria por el IVA y por los impuestos especiales de fabricación (en su conjunto se han situado en un 99,8% del importe presupuestado) y las tasas y otros ingresos (94,8%).

**EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA (%)**  
Período 2008 - 2018



**RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2019**

Durante los cuatro primeros meses del ejercicio de 2019, la recaudación líquida de las Diputaciones Forales por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, ha ascendido a 4.572.864 m€ (miles de euros), lo que representa una tasa de variación interanual del 2,9% respecto a la acumulada a abril de 2018.

En términos absolutos, el incremento de recaudación registrado ha sido de 130.597 m€ y procede de las figuras tributarias siguientes:

Variación de la Recaudación en términos absolutos	
(miles de euros)	
	Ene-abr/19 - ene-abr/18
<b>TOTAL</b>	<b>130.597</b>
IRPF	8.991
Impuesto s/ Sociedades	(6.468)
IVA	46.678
II.EE. Fabricación	62.140
O. Tributos e Ing. tributarios	19.256

Como puede comprobarse en el cuadro anterior, los impuestos indirectos más relevantes, IVA y los IIEE de fabricación (entre estos, especialmente,

el IE sobre hidrocarburos: +44.194 miles de euros), han realizado la mayor aportación en términos absolutos al incremento global de la recaudación en el cuatrimestre analizado.

Dentro de la imposición directa, el IRPF ha contribuido modestamente al avance de la recaudación y ello, pese a la significativa aportación efectuada por los ingresos de retenciones de rendimientos de trabajo (+90.437 miles de euros) y en menor medida, por los ingresos del gravamen especial sobre determinados premios y loterías (+13.502 miles de euros). Esta evolución se ha visto contrarrestada por el importante aumento de las devoluciones en cuota diferencial (-62.714 miles de euros) y por la caída de los ingresos por rendimientos de capital mobiliario (-20.425 miles de euros) y ganancias patrimoniales (-16.232 miles de euros).

En el apartado negativo está la evolución de la recaudación por el impuesto sobre sociedades que refleja un saldo negativo, debido a las caídas de los ingresos por rendimientos de capital mobiliario y ganancias patrimoniales.

En lo que se refiere a la gestión propia, las diputaciones forales han recaudado por tributos concertados hasta abril 4.257.376 miles de euros,



un 1,6% más que en el mismo periodo de 2018. La imposición directa ha observado un débil incremento (0,7%) mientras que la indirecta ha progresado a un ritmo más dinámico (2,8%).

La recaudación por Ajustes con el Estado se ha incrementado notablemente (24,9% 62,9 millones de euros más respecto al mismo periodo del año anterior) debido fundamentalmente al aumento de los ingresos por ajuste IVA (13,0%; 55,5 millones de euros más). También la evolución de la recaudación por ajustes por impuestos especiales de fabricación ha sido más favorable a la CAE (4,2%; 7,4 millones de euros más).

Por componentes, la recaudación bruta acumulada ha registrado un incremento interanual del 3,4%, sustentado principalmente en el avance de los ingresos por los impuestos especiales de fabricación (11,0%).

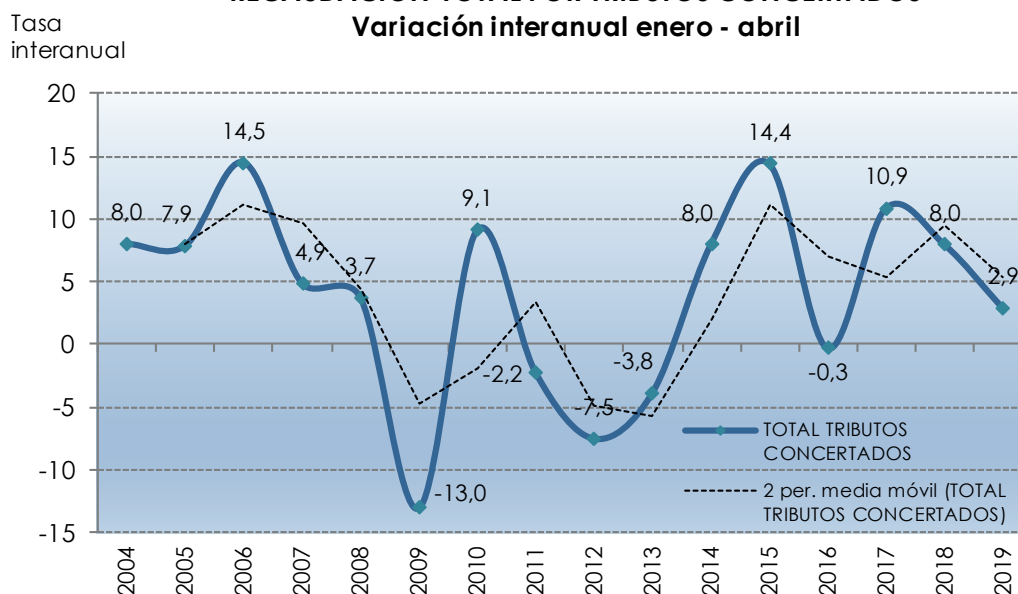
Las devoluciones, por su parte, han aumentado un 5,2% respecto a las registradas a abril de 2018, debido principalmente al significativo aumento en el volumen de devoluciones realizadas en el IRPF (43,6%) y en el IVA (9,1%).

#### Total Recaudación por Tributos concertados. CAE

(miles de euros)

	Ene-abr/18	Ene-abr/19	%Δ
<b>Rec. líquida</b>	<b>4.442.267</b>	<b>4.572.864</b>	<b>2,9</b>
Rec. íntegra y Residuos Devoluciones	5.479.625 (1.037.358)	5.664.084 (1.091.220)	3,4 (5,2)

#### RECAUDACIÓN TOTAL POR TRIBUTOS CONCERTADOS Variación interanual enero - abril



## RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-dic/2018

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2018	CAPV 2017	(%)
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>						
Imppto. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	809.261.670	2.565.926.742	1.616.153.773	4.991.342.185	4.767.619.143	4,7
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	42.022.718	88.627.768	50.069.982	180.720.468	166.782.323	8,4
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	9.414.031	45.267.685	27.223.310	81.905.026	80.995.501	1,1
Retenc. Ganancias Patrimoniales	3.619.677	22.274.370	25.412.305	51.306.352	44.767.907	14,6
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías	3.301.326	33.733.301	6.535.041	43.569.668	24.169.375	80,3
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	28.566.205	76.066.348	64.298.873	168.931.426	158.760.759	6,4
Cuota Diferencial Neta	(20.974.358)	(69.880.458)	(19.306.081)	(110.160.897)	(110.900.930)	0,7
<b>Total IRPF</b>	<b>875.211.269</b>	<b>2.762.015.756</b>	<b>1.770.387.203</b>	<b>5.407.614.228</b>	<b>5.132.194.078</b>	<b>5,4</b>
Imppto. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	42.022.718	88.627.720	50.069.976	180.720.414	166.782.271	8,4
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	9.414.031	45.267.353	27.223.289	81.904.673	80.995.169	1,1
Retenc. Ganancias Patrimoniales	3.619.677	22.274.365	25.412.304	51.306.346	44.767.900	14,6
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías						
Cuota Diferencial Neta	172.511.725	758.302.990	231.263.683	1.162.078.398	819.115.477	41,9
<b>Total I. Sociedades</b>	<b>227.568.151</b>	<b>914.472.428</b>	<b>333.969.252</b>	<b>1.476.009.831</b>	<b>1.111.660.817</b>	<b>32,8</b>
Imppto. s/Renta No Residentes	11.209.223	5.734.474	15.494.823	32.438.520	33.233.461	(2,4)
Imppto. s/Sucesiones y Donaciones	12.978.522	63.868.872	55.231.475	132.078.869	117.911.768	12,0
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	22.385.007	83.504.915	78.987.094	184.877.016	163.226.879	13,3
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito	3.286.090	13.621.319	7.657.647	24.565.056	24.822.732	(1,0)
I.s/Producción de energía eléctrica	5.730.452	17.557.352	11.568.960	34.856.764	32.847.043	6,1
I.s/Prod. residuos generados energía nucle.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
<b>Total Impuestos directos</b>	<b>1.158.368.714</b>	<b>3.860.775.116</b>	<b>2.273.296.454</b>	<b>7.292.440.284</b>	<b>6.615.896.778</b>	<b>10,2</b>
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>						
IVA Gestión Propia	667.458.654	2.045.005.619	1.347.503.206	4.059.967.479	3.762.183.965	7,9
IVA. Gestión DF	505.509.150	2.653.462.325	900.996.004	4.059.967.479	3.762.183.965	7,9
<b>IVA. Ajuste DDF</b>	<b>161.949.504</b>	<b>(608.456.706)</b>	<b>446.507.202</b>			
Imppto. s/Transmisiones Patrimoniales	19.580.148	80.371.407	60.096.273	160.047.828	144.419.792	10,8
Imppto. s/Actos Jurídicos Documentados	7.057.368	22.778.670	17.133.894	46.969.932	38.853.794	20,9
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	4.592.649	12.669.733	8.810.358	26.072.740	21.733.156	20,0
II.EE. Fabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	789.331	2.418.405	1.593.545	4.801.281	7.184.798	(33,2)
Hidrocarburos	212.871.583	652.210.562	429.757.168	1.294.839.313	1.275.038.561	1,6
Labores tabako	57.918.274	177.453.982	116.928.681	352.300.937	339.427.807	3,8
Cerveza	570.655	1.748.412	1.152.071	3.471.138	2.867.160	21,1
Electricidad	11.155.396	34.178.668	22.521.143	67.855.207	64.835.020	4,7
I.E. s/Carbón						
Imppto. s/Primas de Seguros	10.414.541	43.085.008	25.640.271	79.139.820	75.693.696	4,6
Imppto. s/Actividades de juego	1.440.981	2.913.541	2.259.135	6.613.657	5.956.573	11,0
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	282.979	1.624.326	1.938.261	3.845.566	4.163.884	(7,6)
Impuestos extinguidos	(1.618.418)	(4.958.620)	(2.827.254)	(9.404.292)	(7.614.925)	(23,5)
<b>Total Impuestos indirectos</b>	<b>992.514.141</b>	<b>3.071.499.713</b>	<b>2.032.506.752</b>	<b>6.096.520.606</b>	<b>5.734.743.281</b>	<b>6,3</b>
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>						
Tasas de juego	6.275.901	26.134.285	13.098.437	45.508.623	44.272.097	2,8
Recargos, Demora y Sanciones	4.586.980	39.195.264	29.218.792	73.001.036	62.525.906	16,8
<b>Total Tasas y Otros Ingresos</b>	<b>10.862.881</b>	<b>65.329.549</b>	<b>42.317.229</b>	<b>118.509.659</b>	<b>106.798.003</b>	<b>11,0</b>
<b>TOTAL GESTIÓN PROPIA</b>	<b>2.161.745.736</b>	<b>6.997.604.378</b>	<b>4.348.120.435</b>	<b>13.507.470.549</b>	<b>12.457.438.062</b>	<b>8,4</b>
IVA. Ajuste Aduanas	183.179.479	561.237.856	369.813.072	1.114.230.407	1.098.348.680	1,4
IVA. Ajuste Op. Interiores	108.799.269	333.346.664	219.650.105	661.796.038	1.175.793.339	(43,7)
<b>Total Ajuste IVA</b>	<b>291.978.748</b>	<b>894.584.520</b>	<b>589.463.177</b>	<b>1.776.026.445</b>	<b>2.274.142.019</b>	<b>(21,9)</b>
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	7.408.244	22.697.890	14.956.184	45.062.318	41.109.525	9,6
Hidrocarburos	(63.874.147)	(195.701.997)	(128.952.735)	(388.528.879)	(346.352.654)	(12,2)
Labores tabako	3.423.027	10.487.703	6.910.598	20.821.328	30.070.505	(30,8)
Cerveza	3.401.890	10.422.945	6.867.928	20.692.763	17.520.471	18,1
<b>Total Ajustes Impptos Especiales</b>	<b>(49.640.986)</b>	<b>(152.093.459)</b>	<b>(100.218.025)</b>	<b>(301.952.470)</b>	<b>(257.652.153)</b>	<b>(17,2)</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>	<b>2.404.083.498</b>	<b>7.740.095.439</b>	<b>4.837.365.587</b>	<b>14.981.544.524</b>	<b>14.473.927.928</b>	<b>3,5</b>

# Normativa Tributaria



---

En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTH, 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 documento 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

ZERGA  
ZERGA  
ZERGA

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ORGANO  
DE COORDINACION  
TRIBUTARIA DE EUSKADI