1 – 2020

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA

ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1
2020
1

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

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

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

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

AZALA/PORTADA
José Luis Robertson Mendizabal

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

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

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

- Bina kopia posta elektronikoz bidaliko da, adierazitako helbidera.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 30 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Arikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefonoa eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.
- Artikuluak hizkuntza inklusiboa erabiliz idatziko dira, irudirik eta genero-estereotipoik gabe.

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikuluak ragitaratzeko eskubidea, aurez ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegia txertatzea ere.

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

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

- Se remitirá una copia del trabajo mediante e-mail a la dirección de correo indicada.
- 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.
- Se incluirá la autoría con 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.
- Los artículos se redactarán utilizando un lenguaje inclusivo sin imágenes ni estereotipos de género.

El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos que reciba, previo sometimiento a un proceso de evaluación anónima. Asimismo recomienda y valora especialmente la desagregación de datos por sexo así como la incorporación de la perspectiva de género en los análisis efectuados.

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

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava 25

Actualidad Bizkaia 28

Actualidad Gipuzkoa 81

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE junio-diciembre/2019. ***Amaia Beloki González y Luis Elizondo Lopetegi*** (Delegación de Euskadi para la UE) 110

Estudios y Colaboraciones

La fiscalidad en tiempos de pandemia: las Haciendas Forales frente a la COVID-19
Gemma Martínez Bárbara
Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia 139

La evolución del procedimiento de elaboración normativa: un enfoque desde la producción normativa en el País Vasco
Nekane Etxebarria Miranda y Amaia Fernandez Sainz.
Técnicas de desarrollo normativo del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia 159

El domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente
Carlos David Delgado Sancho.
Inspector de Hacienda del Estado 189

La interpretación del régimen fiscal de la directiva matriz- filial a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria
Juan Calvo Vérgez.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura 203

Referencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Información más relevante relativa al proyecto conjunto de educación tributaria *(enlace web)* 227
- Información más relevante relativa al proyecto conjunto TicketBAI *(enlace web)* 227
- Información más relevante relativa al la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal *(enlace web)* 227
- Publicación "Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales" *(enlace web)* 227

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2019.7.3.1. – IRPF, IVA: En relación a la promoción o adquisición por asociaciones sin ánimo de lucro de conjuntos residenciales para la satisfacción de las necesidades de vivienda de sus asociados se consulta:
1. Tratamiento en el IRPF de la cuantía inicial para acceder a la condición de socio y de las cantidades abonadas como canon o renta social por el derecho de uso de la vivienda.
2. Tributación por IVA de las cantidades anticipadas, de los cánones por el uso que tienen que pagar de manera periódica los socios o cooperativistas y de la transmisión de viviendas de la constructora a la cooperativa o asociación. 229

- CONSULTA 2020.2.3.1. – IVA: Un centro público de formación profesional que desarrolla acciones y proyectos de innovación aplicada en colaboración con empresas consulta: :
1. Si las actividades que lleva a cabo pueden ampararse en la exención regulada en el artículo 20. Uno 9º de la Norma Foral del IVA.
2. En caso de que las citadas actividades no se encuentren exentas, cuál es su tratamiento respecto al IVA, teniendo en cuenta que dispone de un NIF propio. 233

- CONSULTA 2020.5.3.2. – IRPF: Se consulta si un pago único o fraccionado a trabajadores jubilados efectuado como complemento a su pensión puede calificarse como rendimiento irregular a efectos de la aplicación de la reduc-

ción que establece el artículo 19 de la Norma Foral de IRPF.. 243

- CONSULTA 2020.6.3.2. – IVA, ITPyAJD: Se consulta:

1. Tratamiento a efectos del IVA de la transmisión de una parte indivisa de un edificio y solar a una constructora, particularmente si resultará exenta, cuál será la base imponible y en quién recaerá la condición de sujeto pasivo.
2. En relación con el pago en especie a efectuar por la constructora, si resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y en qué momento se producirá el devengo de la operación. Asimismo, si la entidad consultante tendrá derecho a deducir las cuotas del Impuesto que soporte por dicha adquisición.
3. Si a efectos del ITP y AJD la escritura que documente la división horizontal, extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción suponen una única liquidación por la modalidad de AJD. 246

CONSULTAS CCEN

- CONSULTA 2019.6.3.3. – IRPF: Administración competente para la exacción del IRPF en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha estado empadronada y ha desarrollado su actividad parcialmente en ambos territorios, común y foral. 261

- CONSULTA 2019.6.3.1. – IRPF: Normativa aplicable a efectos de la atribución de rentas y su correspondiente exacción, en relación con uno de los comuneros, residente en territorio común, de una explotación forestal radicada en territorio foral. 264

- CONSULTA 2019.9.3.1. – IRPF: Administración competente para la exacción del IRPF en relación con persona física con residencia previa en territorio foral, que durante el ejercicio ha permanecido y ha desarrollado su actividad parcialmente en territorio común, en territorio foral y en el extranjero. 266

ESTADÍSTICAS
Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV ene-jun/2020. Cierre 2019. Igor Guinea Palacios 271

Normativa Tributaria

Territorios Históricos de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, Comunidad Autónoma del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y Administración del Estado 283

Enlaces de interés

Relacionados con la divulgación del Concierto: Ituna, Adconcordiam, Concierto en trilingüe y glosario, web departamental hacienda, webs haciendas forales 285

Editorial

Mundu osoko politika publikoen programazioa erabat baldintzatuta dago gaur egun, Covid-19 pandemiaren ondoriozko osasun-krisiak eta pandemiari aurre egiteko hartutako konfinamendu-neurrien eta mugikortasunaren nahiz jarduerak murrizteko ezarritako neurri zakar eta premiazkoen ondorio ekonomiko zein sozialak direla-eta. Politika fiskalak eta, horrenbestez, zerga-politikak, berebiziko garrantzia dute testuinguru honetan, ekonomia politikako instrumentu baliagarrienak direlako jarduera ekonomikoaren beherakada latzari eta baliabide publikoen premia gero eta handiagoari aurre egitekotan.

Testuinguru horretan, Euskal Autonomia Erkidegoan, erakunde eskudunek premiazko neurri asko ezarri dituzte, eta, zehazki, foru-aldundiek berehala erantzun dute, 2020ko martxoaren 14an alarma-egoera deklaratu eta berehala, araugintzan lan handia eginez, Ekonomia Itunak ematen dizkien eskuduntzen esparruan. Halaxe azaldu dugu Zergak aldizkariaren ale honetan sartu dugun lehen lankidetzan: "Fiskalitatea pandemia-garaian: Foru Ogasunak pandemiaren aurrean".

Martxoaren 18an egindako bileratik aurrera, foru-ogasunek apurka-apurka Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoan (EZko) aurkeztu dituzte fase desberdinetan abian jarritako tributazio-neurriak –neurri horien azterketa osoa egin dugu aipatutako artikuluan garatzen da–; zergadunik ahulenak babesteko helburuarekin

La crisis sanitaria derivada de la pandemia Covid-19 y las consecuencias económicas y sociales de las drásticas y urgentes medidas de confinamiento y de restricción de la movilidad y de la actividad adoptadas para combatirla han condicionado la programación de las políticas públicas en todo el mundo. La política fiscal y, por tanto, también la política tributaria, juegan un papel determinante en esta coyuntura, como instrumentos destacados de política económica para responder a la brusca caída de la actividad económica y a las necesidades adicionales de recursos públicos.

En este contexto, en el ámbito del País Vasco, las instituciones competentes han desplegado con urgencia una amplia batería de medidas y, en concreto las Diputaciones Forales han reaccionado inmediatamente después de la declaración del estado de alarma, el 14 de marzo de 2020, con una profusa actividad normativa, en el marco de las atribuciones que les confiere el Concierto Económico, tal como se pone de manifiesto en la primera de las colaboraciones que incluimos en este número de Zergak, bajo el título "La fiscalidad en tiempos de pandemia: las Haciendas Forales frente a la COVID-19".

A partir de su sesión celebrada el 18 de marzo, las Haciendas Forales han ido presentando sucesivamente en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) las diferentes medidas tributarias –cuyo examen se desarrolla de forma completa en el referido artículo- puestas en marcha en sus distintas fases con el objetivo funda-

hartu direnak, bereziki pertsona fisikoak eta mikroenpresak eta enpresa txikiak.

Bestalde, Euskadiko zerga-administrazioek abian zeuden programa jakin batzuen erritmoa berrikusi eta birbideratu edo aldatu behar izan dute. Zehazki, iruzur fiskalaren aurkako borrokan erakundeen arteko lankidetzaren esparruan, aldizkariaren aurreko zenbakietan nabarmendu ditugun eta prebentzio-estrategien arloan funtsezkoak diren urte anitzeko proiektu bateratu biak berrikusi eta egokitu behar izan dira.

Alde batetik, **zerga-hezkuntzako** programa daukagu, txikitatik, hezkuntza-ingurunean bertan, jendeari kontzientziazio fiskal handiagoa piztu nahi liokeen programa da. Ikastetxeak martxoaren 13tik aurrera ixteak programaren garapenean izan zuen eraginaren azterketa bat behar izan zuen, eta, horren ondoren, zenbait doikuntza eta egokitzapen egitea erabaki zuten, programa hori % 100 birtuala izateko.

2019/2020 ikasturtearen amaierako emaitzen arabera –"Intereseko dokumentuak" atalean erantsi ditugu-, programaren jarraipenerako eta balorazioraako erakunde arteko batzordeak, Eusko Jaurlaritzaren eta foru-aldundien partaidetzarekin, oso egokitzat jo du ikastetxeei ematen zaien zerbitzuaren osagai teknologikoak halako indarra izatea, eta horri esker, errazagoa izan da programa salbatzea ikasturte honetako salbuespenezko egoeretan, baita notarekin ere, kontuan hartzen badugu zer gaitasun erakutsi duten arduradunek, hori guztia berriz ere bide onera eramateko, aurrez aurreko hezkuntza murriztuta dagoen honetan.

Gogorarazi nahi dugu honelaxe erabaki zirela zerga-hezkuntzaren proiektua ezartzeko baterako izaera eta baldintzak: Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorrak 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 ikas-

mental de proteger a las y los contribuyentes más vulnerables, en especial las personas físicas y las micro y pequeñas empresas.

Por otra parte, las administraciones tributarias del País Vasco han tenido que revisar y reorientar o cambiar el ritmo de determinados programas que estaban en marcha. En particular, en el ámbito de la colaboración institucional en la lucha contra el fraude fiscal, ha sido necesario revisar e introducir adaptaciones en los dos proyectos plurianuales conjuntos que hemos venido destacando en anteriores números de la revista y que son clave en el área de las estrategias preventivas.

Por un lado, en relación con el programa de **educación tributaria**, que trata de promover una mayor concienciación fiscal desde una edad temprana, en el entorno educativo, el cierre de los centros escolares a partir del 13 de marzo requirió un análisis de impacto en el desarrollo del programa, tras el cual se decidió introducir una serie de ajustes y adaptaciones para habilitar su virtualización al 100%.

A tenor de los resultados finales del curso 2019/2020 –se anexan en la sección de "Documentos de Interés"-, la comisión interinstitucional de seguimiento y valoración del programa, participada por Gobierno Vasco y Diputaciones Forales, ha valorado como un gran acierto la fortaleza del componente tecnológico del servicio que se presta a los centros escolares, lo que ha facilitado salvar el programa en las circunstancias excepcionales de este curso, incluso con nota, si nos atenemos a la capacidad que se ha demostrado para reorientarlo en un contexto de restricción de la educación presencial.

Recordamos que 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 Euska-

turtetarako, 2021era arte, proiektuari egonkortasuna emateko. Erakundearteko akordio horren barruan, laguntza-zerbitzuetarako kontratu bat formalizatu zen 2018ko bigarren seihilekoan, programa ezartzen laguntzeko. Ikastetxeak ixteak eta aurrez aurreko hezkuntza murrizteak itxaropen negatiboak eragin bazituen ere, 2019/2020 ikasturteari dagokion programa emaitza onez itxi zen; eta programa formatu erabat on-line-ra eramaten ondo asmatu zenez, hasierako helburua gainditu zen, eta 222 ikastetxetan 7.575 laguneko ikasleei eman zitzaien eskola ("Intereseko dokumentuak" atalean, 2019/2020 ikasturteko emaitzen amaierako memoriaren laburpen bat erantsi dugu).

di". 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. A pesar de las negativas expectativas derivadas del cierre de los centros educativos y la restricción de la educación presencial, el programa correspondiente al curso 2019/2020, se cerró con éxito y gracias a la eficaz reorientación del programa hacia un formato íntegramente on-line se superó incluso el objetivo inicial, impartiéndose en 222 centros escolares a un alumnado de 7.575 personas (en la sección de "Documentos de interés" se anexa un extracto de la Memoria Final de resultados del curso 2019/2020").

2020ko ekainean, programari hedapena emateko lehen jarduerak egiten hasi gara, estaldura-indizeak hobetzeko eta proiektua sendotzeko helburuz, 2020/2021 ikasturterako kaptazioen lehen kanpainaren bidez. Irailaren hasieran izena emateko formularioa bete dutenez, igo era izan dezaketen ikastetxeen behin-behineko erregistroa 122 ikastetxekoa zen.

Durante el mes de junio de 2020 se han promovido las primeras actuaciones de difusión del programa con el objetivo de mejorar los índices de cobertura y consolidar el proyecto, mediante la primera campaña de captación de centros escolares para el curso 2020/2021. El registro provisional de centros escolares que han cumplimentado el formulario de inscripción a principios de septiembre y susceptible por tanto de incrementarse, ascendía a 122 centros.

«Intereseko dokumentuak» atalean, berriro nabarmentzen da, esteka edo lotura espezifiko baten bidez, zerga-hezkuntzako gunera sartzeko bidea, Eusko Jaurlaritzaren Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunean baitago. Programaren informazio eguneratua dauka, eta haren bitartez irits gaitezke, era berean, hiru foru-ogasunetako bakoitzak ekonomiari eta zerga-sistemari buruz prestatu duen unitate didaktikoetara. Unitate didaktiko horietan oinarritzen da ikastetxeetan ematen den programa.

Volvemos a destacar, en la sección de "Documentos de interés", 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.

Beste egitasmo giltzarri bat ere badago, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak Iruzurraren aurka Borrokatzeko Batzordean adostutako prebentzio-jarduketen artean sartutakoa; jarduera ekonomikoak garatzen dituzten pertsona edo erakundeen tributazioa orotara kontrolatzeko sistemak ezartzea, hain zuzen, eta osasun-krisiak

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

horri ere eragin dio neurri batean; zehazki, hasiera batean aurreikusitako ezarpen-datak atzeratu dira (2022ko urtarrilaren 1era arte, nahitaez). Jakin badakigu Covid-19k sortutako egoera ekonomikoak zuzen-zuzenean eragiten diola TicketBAI programaren ondoriozko zerga-betebehar berrietara egokitu beharko duen kolektiboaren zati handi bati, eta, ondorioz, uste dugu ez dela unerik egokiena autonomoei eta enpresei ahalegin edo karga gehigarriak eskatzeko; aitzitik, gerorako utzi behar da, jarduera ekonomikoa berreskuratuko omen den unera arte.

Aldizkariaren beste editorial batzuetan aipatu den bezala, **TicketBAI proiektuaz** ari gara. Inguruko herrialdeek esparru horretan duten esperientzian oinarritzen da, eta bat egiten du Ekonomiako Lankidetza eta Garapenerako Erakundearen (ELGE) 2013. eta 2017. urteetako txostenetako gomendioekin («Salmentak elektronikoki desagertzea: zerga-sarrerentarako mehatxua» eta «Ihes eta iruzur fiskalari aurre egiteko bitarteko teknologikoak», hurrenez hurren), eta horiei 2019ko martxoaren 28an argitaratutako txosten berriena ere gehitu behar zaie, «Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance» izenburua duena, jarduera ekonomikoak garatzen dituzten pertsonek eta erakundeek egindako salmenta-eragiketa guztien deklarazioa ziurtatzeko.

Urte anitzeko proiektu honen esparruan aurreikusi da betebehar juridiko eta teknikoak ezartzea zerga-administrazioak jarduera ekonomikoen diru-sarrerak kontrolatzea ahalbidetzeko, eta, bereziki, diru-sarrerok ezkutatzeko joera duten sektoretako jarduerak kontrolatu ahal izateko (ondasunak edo zerbitzuak azken kontsumitzaileei entregatzen dizkiete, gehienetan esku-dirutan ordainduta).

2020ko lehen seihilekoan, proiektua garatzeko eratu zen erakunde arteko lantaldearen jarduera, foru-aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren

o entidades que desarrollan actividades económicas que también se ha visto impactado en alguna medida por la crisis sanitaria, en concreto retrasándose las fechas de implantación inicialmente previstas (hasta 1 de enero de 2022 con carácter obligatorio). Se es consciente de que la situación económica generada por el Covid-19 afecta directamente a gran parte del colectivo que deberá adaptarse a las nuevas obligaciones tributarias derivadas del programa TicketBAI y, en consecuencia, se considera que no es éste el momento más oportuno para exigir esfuerzos o cargas adicionales a las personas autónomas y las empresas, sino que procede posponerlo hasta un momento futuro en el que previsiblemente se vaya recuperando la actividad económica.

Como ya se ha señalado en anteriores editoriales de la revista, el **proyecto denominado "TicketBAI"** se ha 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 ha previsto el establecimiento de una serie de obligaciones legales y técnicas que permitan a la Administración tributaria el control de los ingresos de todas las actividades económicas y, en particular, 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.

Durante el primer semestre de 2020 la actividad del grupo de trabajo interinstitucional que se constituyó para el desarrollo del proyecto, con

parte-hartzea izan zuena, erritmo onean joan da, eta foru-ogasunek azaldutako informaziotik abiatuta egiazta daitekeenez ("Intereseko dokumentuak" atalean dator informazioa nola eskuratu), sistema hori ezartzeko beharrezkoak diren arau-proiektuak definitu egin dira apurka-apurka.

«Zergak gaur egun» atalean, zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeek, aldizkari honen erreferentzia-aldian (urtarrila-uztaila), zer jarduera izan duten zerga alorreko araugintzan. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek emandako xedapen batzuk nabarmendu eta iruzkindu ditugu, gaur-gaurko kontua izateagatik edo bereziki esanguratsuak direlako Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 11. artikuluan ezarritakoari jarraikiz, Zerga Koordinaziorako Organoak emana zuen jada xedapen horietako batzuei buruzko txostena, artean proiektu-fasean zeudela. Hainbat aldaketa egin dira zerga-sistema foraletan, hala arauetan nola erregelamenduetan, eta, horien artean, bereizketa hau egin dezakegu: batetik, foru-erakundeen araugintza-eskumenaren mende daudenak, eta, bestetik, Ekonomia Itunaren arabera Estatuaren arauen arabera zuzendu beharreko zergak. Argitaletxe honetan aurreratu den eta aldizkariaren lehenengo artikuluan jasota dugu dagoeneko, 2020ko lehen seihilekoan foru-araudiaren jarduera handia izan dela, eta egindakoa, ia erabat, osasun-krisiaren ondorioei erantzuteko egin dela, batez ere foru-erakundeek Kontzertu Ekonomikoaren ondoriozko eskumenak garatzeko diskrezionalki hartutako tributu-neurriak onartuta; baina, era berean, beste neurri batzuk ere hartu dira aintzat, foru-araudia Estatuko Administrazioak sustatutako tributu-neurrietara egokitu beharrak eragindakoak, baita COVID-19ren krisiaren testuinguruan ere, esatatuko araudi-tributuei lotuta daudenez.

participación de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, se ha seguido desarrollando a buen ritmo y como puede constatarse a partir de la información expuesta por las Haciendas Forales (se indica cómo acceder a la misma en la sección de "Documentos de Interés"), se han ido definiendo los proyectos normativos necesarios para la implantación de este sistema de control.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (enero - julio) 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, algunas de estas disposiciones ya habían sido informadas previamente, en fase de proyecto, por el Órgano de Coordinación Tributaria. De entre los diversos cambios introducidos en los sistemas tributarios forales, tanto de rango normativo como reglamentario, podemos diferenciar entre aquellos sobre los que se dispone de competencia normativa foral y por tanto discrecionalidad para su regulación, y aquellos otros que afectan a tributos que, según regula el Concierto Económico, han de regirse por las mismas normas establecidas por el Estado. Tal como se ha anticipado en este editorial y queda reflejado en el primero de los artículos de la revista, durante el primer semestre de 2020 la actividad normativa foral ha sido intensa y se ha dirigido de forma casi exclusiva a dar respuesta a las consecuencias de la crisis sanitaria, principalmente mediante la aprobación por parte de las instituciones forales de medidas tributarias adoptadas con carácter discrecional en desarrollo de las competencias derivadas del Concierto Económico, pero también incorporando otras medidas que vienen motivadas por la necesaria adaptación de la normativa foral a las medidas tributarias promovidas por la Administración del Estado, también en el contexto de la crisis del COVID-19, en relación con tributos de normativa estatal.

Zergei buruzko foru-araudia Estatuko Administrazioak sustatutako aldaketetara egokitzeko beharraz ari garela, egokia da, gainera, 2020ko bigarren seihilekoan bi zerga berriren ezarpena arautzen duten lege-proiektu izapidetzeko aurrerapenei buruz hitz egitea: finantza-transakzioen gaineko zerga eta zenbait zerbitzu digitalen gaineko zerga, hain zuzen. Ekonomia Itunaren Bigarren xedapen gehigarrian aurreikusita dagoenez, Estatuak zerga-figura berriak sortzeak Ekonomia Itunaren egokitzapena aktibatu beharko du, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan formalizatutako adostasunaren bidez. Egoera horrekin, seguraski hala izango da, eta komeni, gainera, Batzorde Mistoaren hurrengo deialdia egitea, bai zerga berriak hitzartzeko baldintzak adosteko, bai Euskal Autonomia Erkidegoaren eta Estatuaren arteko zerga- eta finantza-harremanetan beste doikuntza batzuk egiteko, ez lirateke-eta atzeratu behar. Zergen arloko gai nagusi bat azpimarratzearren, komenigarria litzateke Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea berraktibatzen lagunduko duten akordioak lehenbailehen sinatzea.

Euskadik Bruselan duen Ordezkaritzako langileek prestatutako Europar Batasuneko zerga-albisteen kronikak 2020ko lehen seihilekoan gertatutako zerga-gairik garrantzitsuenen berri ematen du, bederatzi atal handitan egituratuta, eduki hau lantzeko:

1. Sarrera
   1.1. Kroaziaren lehendakaritzapean: 2020ko urtarrilaren 1a – ekainaren 30a
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. BEZa egiteko beharrezko ordainketei buruzko informazioaren derrigorrezko transmisioa eta informazio-trukea
   3.4. Enpresa txikientzako BEZaren arauak sinplifikatzea

Respecto a la necesidad de adaptación del marco normativo tributario foral a cambios promovidos por la Administración del Estado, es oportuno referirnos adicionalmente a los avances durante el segundo semestre de 2020 en la tramitación de sendos proyectos de ley que regulan la implantación de dos nuevos impuestos, el Impuesto sobre las Transacciones Financieras y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Tal como se prevé en la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico, la creación de nuevas figuras tributarias por parte del Estado deberá activar la pertinente adaptación del Concierto Económico, de común acuerdo formalizado en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico. Con este escenario, es previsible y sería además muy conveniente la próxima convocatoria de la Comisión Mixta, tanto para acordar los términos de la concertación de los nuevos impuestos, como para acometer otros ajustes en las relaciones tributarias y financieras entre el País Vasco y el Estado que no deberían demorarse. Por destacar una cuestión principal, en el ámbito tributario, sería deseable que se suscriban cuanto antes los acuerdos que permitan la reactivación de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

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 2020, estructurándose en nueve grandes apartados con el siguiente contenido:

1. Introducción
   1.1. Presidencia de Croacia: 1 ene – 30 jun 2020
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. Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos de recaudación del IVA
   3.4. Simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas

3.5. Merkataritza elektronikoari BEZa aplikatzeko paketea
3.6. COVID-19: BEZetik salbuestea, eta bizi-iraupeneko ekipo medikuen gaineko aduana-arantzelak
4. Zerga bereziak
4.1. Alkoholaren eta edari alkoholdunen gaineko zerga berezien egiturak
4.2. Tabako-laboreen gaineko zergen egiturak eta motak
5. Finantza-transakzioen gaineko zerga
6. Administrazio-lankidetza
6.1. EB-ko fiskalitatearen arloko elkarlan administratiboak gerora izango duen bilakaera
6.2. COVID-19 pandemiaren ondorioz zerga-informazioa aurkezteko eta trukatzeko epe jakin batzuk atzeratzea
7. Arau-hausteetarako prozedurak
7.1. Sarrera
7.2. Hitzordua jartzeko gutunak
7.3. Irizpen arrazoituak
7.4. Artxibatutako gaiak
7.5. Gaiak Europar Batasuneko Justizia Auzitegiari igortzea
8. Europar Batasuneko Justizia Auzitegia
8.1. Abokatu Nagusiaren ondorioak
9. Txostenak eta argitalpenak
9.1. Europar Batasuneko joera fiskalak (2020ko edizioa)
9.2. Beste txosten eta argitalpen batzuk

«Azterlanak eta Kolaborazioak» atalean, lau artikulu ditugu: Lehenengoan, Bizkaiko Foru Ogasuneko Zerga Politikako Zerbitzuko buru Gemma Martínez Barbarak Euskadiko foru-ogasunek pandemiaren ondorioei aurre egiteko izan duten erreakzioa deskribatu eta aztertu du, alegia, Kontzertu Ekonomikoak aitortzen dizkien eskudantzien esparruan zerga-politikako neurriak zer-nola ezarri dituzten.

Bere artikuluan, foru-ogasunek hartutako neurriak antolatu eta sailkatu ditu, ezarpen-faseen arabera, eta, azaldu duenez, bat datoz ELGAk pandemiaren garapenaren aurrean identifikatutako zerga-jarduketaren faseekin, hau da: i) 1. fasea: berehalako zerga-erantzuna, jarduera bat-batean jaistearen ondorioz enpresek eta

3.5. Paquete sobre el IVA del comercio electrónico
3.6. COVID-19: Exención del IVA y aranceles aduaneros sobre equipos médicos vitales
4. Impuestos especiales
4.1. Estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
4.2. Estructuras y tipos de los impuestos especiales sobre labores del tabaco
5. Impuesto sobre las Transacciones Financieras
6. Cooperación administrativa
6.1. Evolución futura de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en la UE
6.2. Diferimiento de determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19
7. Procedimientos de infracción
7.1. Introducción
7.2. Cartas de emplazamiento
7.3. Dictámenes motivados
7.4. Asuntos archivados
7.5. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE
8. Tribunal de justicia de la UE
8.1. Conclusiones de la Abogada General
9. Informes y publicaciones
9.1. Tendencias fiscales en la Unión Europea (edición 2020)
9.2. Otros informes y publicaciones

La Sección de "Estudios y Colaboraciones" se compone de cuatro artículos. En el primero de ellos, la Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia, Gemma Martínez Bárbara, describe y analiza la reacción de las Haciendas Forales del País Vasco para hacer frente a los efectos de la pandemia, a través de la implementación de medidas de política tributaria en el marco de las atribuciones que les reconoce el Concierto Económico.

En su artículo, ordena y clasifica las medidas adoptadas por las Haciendas Forales, según sus fases de implantación, coincidentes, según explica, con las fases de actuación fiscal frente al desarrollo de la pandemia identificadas por la OCDE: i) la fase 1 de respuesta fiscal inmediata, con un decálogo de medidas para aliviar las dificultades financieras

familiek dituzten finantza-zailtasunak arintzeko neurrien dekalogo eta guzti, ii) 2. fasea: inpaktuak arintzea, zergadunik ahulenen errekuperazio-gaitasunari eusteko, batez ere, zuzeneko zergapetzea malgutzeko neurriak hartuta, eta iii) 3. fasea: ELGAk errekuperazio-fase gisa identifikatu duena, pandemiari aurre egiteko ezarritako konfinamendu eta isolamendu sozialeko neurrien ondorioz produkzio-ehunari eragindako kalteak minimizatzea helburu duena. 4. faseari dagokionez, egileak aurreratu du "*ziurrenik hilabete batzuk igaroko direla ELGAk berreskuratze-fase edo 4. fase gisa identifikatutako fasera igaro arte. Fase horretan, zerga-politika laguntza-tresna bihurtu beharko dugu, finantza publikoak berrezartzen laguntzeko.*"

Oro har, honela definitzen du Foru Ogasunek zerga-arloko pandemiaren aurrean izan duten erreakzioa: i) azkarra eta bizia, ii) ELGAren parametro eta gomendioetan oinarritua, iii) nagusiki zergadun ahulenak babestera bideratua, hala nola pertsona fisikoak eta mikro eta enpresa txikiak eta iv) Foru Ogasunen arteko koordinazioaren ikuspegitik, ongi bat egiten duena bai bete nahi diren politika fiskal arloko helburuekin bai hau ezarrita lortu diru-bilketaz lor daitezkeen inpaktuekin (inpaktuak antzekoak dira termino erlatiboetan, nahiz eta neurri horietakoren bat, diseinuz edo artikulazioz, diferentea den, noizbehinka, lurraldez lurralde (diferentzia horiek zehaztuta eta baloratuta daude artikuluan).

Bigarren lankidetzaren egileek, Bizkaiko Foru Ogasuneko Zerga Politikako Zerbitzuaren araudia garatzeko teknikari Nekane Etxebarria Mirandak eta Amaia Fernandez Sainzek, beren artikuluan ondorioztatzen duten bezala, *araudiaren garapena hobetzea bera* –baita zerga-araudiaren ekoizpenari dagokiona hobetzea ere– *politika publikotzat jo behar da berez, politika zeharkakoa eta ezinbestekoa dela ulertu, eta edozein esku-hartze publiko garatzeko premisa gisa funtzionatu behar duela bere helburuak lortzen direla bermatzeko. Alde batetik, xedapenaren legezkotasuna, zuzentasuna eta egokitasuna*

de empresas y hogares consecuencia de la brusca caída de la actividad, ii) la fase 2 de amortiguación de impactos, centrada en la sostenibilidad y mantenimiento de la capacidad de recuperación de los contribuyentes más vulnerables, en la que han adoptado principalmente medidas de flexibilización de la imposición directa y iii) la fase 3, identificada por la OCDE como fase de recuperación que persigue minimizar los daños al tejido productivo derivados de las medidas de confinamiento y aislamiento social precisas para garantizar una adecuada respuesta sanitaria frente a la pandemia. Respecto a la fase 4, vaticina la autora que "*Probablemente pasarán varios meses hasta que pasemos a la identificada por la OCDE como fase de recuperación o fase 4, en la que la política fiscal deberá convertirse en un instrumento de apoyo para ayudar a restablecer las finanzas públicas.*"

En términos generales considera la reacción de las Haciendas Forales frente a la pandemia en el ámbito de la fiscalidad como: i) rápida e intensa, ii) inspirada en los parámetros y recomendaciones de la OCDE, iii) dirigida principalmente a proteger a los y las contribuyentes más vulnerables, como son las personas físicas y las micro y pequeñas empresas y iv) desde la perspectiva de la coordinación entre las Haciendas Forales, con una elevada coincidencia, tanto de los objetivos de política fiscal que se persiguen, como de los impactos recaudatorios de su adopción, que son similares en términos relativos, aunque el diseño o articulación de alguna de dichas medidas –que se identifican y se valoran en el artículo- pueda diferir de manera puntual entre territorios.

Como concluyen en su artículo las autoras de la segunda colaboración, las técnicas de desarrollo normativo del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia, Nekane Etxebarria Miranda y Amaia Fernandez Sainz, *la mejora en el desarrollo normativo* –también en relación con la producción de normativa tributaria- *debe entenderse como una política pública en sí misma, de carácter transversal e indispensable, que debe funcionar como premisa de desarrollo de cualquier intervención pública para garantizar la consecución de sus objetivos. Por una parte, se debe asegurar la legalidad, acierto y oportuni-*

ziurtatu behar da, arauak bere helbururako egokiak izan daitezen. Bestalde, xedapenak egiteko prozeduraren izapideak sinplifikatu eta arintzekotan, kontuan izan behar da arauen kalitatea eta berme juridiko guztiei ondo kontu egin behar zaiela. Horregatik, ez da erraza prozeduraren faseak arintzea, aldi berean gobernantza onaren printzipioak eta oinarrizko arau-esparrua (izapide askotan behartuta gauzkana) errespetatu behar direlako.

"Arauak egiteko prozeduraren bilakaera: Euskal Autonomia Erkidegoko arau-ekoizpenetik abiatutako ikuspegia" du izenburu prestatu duten lanak eta, bertan, arau-ekoizpenaren jarduera arautzen duen esparru juridikoaren berrikuspen osoa egin dute, esparru instituzional guztietan (erkidegokoa, estatukoa, autonomia-erkidegokoa eta, arreta berezia jarrita, forala), bai eta, Konstituzio Auzitegiaren doktrinaren arabera, eskumenak mugatzearekin lotutako zenbait gai ere. Edukia honela egituratu dute:

1) Sarrera
2) Aurrekariak
   A. Europako araudia
   B. Estatuko araudia
      1. Martxoaren 4ko 2/2011 Legea, Ekonomia Jasangarriari buruzkoa
      2. Administrazio Publikoen Erreformarako Batzordea (APEB)

III) Arauen garapena estatuan.
   A. Araugintza onaren printzipioak
   B. Ex ante arau-plangintza
   C. Arau-egitasmoa prestatzeko prozedura abian jartzea
   D. Prozedura garatzea
      1. Arauen Eraginaren Azterketari buruzko Memoriaren garrantzia
      2. Txostena eskatzea
      3. Entzunaldia eta jendaurreko informazioa
      4. Entzunaldia egin beharrik ez izateko salbuespenak
      5. Estatu Kontseiluaren irizpidea
      6. Proposamena Ministroen Kontseilura bidaltzea, bertan onar dezaten
      7. Gobernuaren araugintza-jarduna koordinatzea eta kalitatea zaintzea

dad de la disposición para conseguir que las normas sean adecuadas a su finalidad. Por otra parte, la simplificación y agilización de los trámites del procedimiento de elaboración de disposiciones debe preservar la calidad de las normas y las plenas garantías jurídicas. Por eso no es sencillo agilizar las fases del procedimiento respetando, al mismo tiempo, los principios de una buena gobernanza y el marco normativo básico que nos obliga en muchos de los trámites.

En su trabajo, que tiene por título "La evolución del procedimiento de elaboración normativa: un enfoque desde la producción normativa en el País Vasco", abordan una completa revisión del marco jurídico regulador de la actividad de producción normativa, en los distintos ámbitos institucionales: comunitario, estatal, autonómico y, con especial atención, el foral, así como determinadas cuestiones relacionadas con la delimitación competencial a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional. El contenido se estructura del siguiente modo:

I) Introducción
II) Antecedentes
   A. Normativa europea
   B. Normativa estatal
      1. Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible
      2. Comisión de la Reforma de la Administración Pública (CORA)

III) Desarrollo normativo en el Estado.
   A. Principios de buena regulación
   B. Planificación normativa ex ante
   C. Iniciación del procedimiento de elaboración del proyecto normativo
   D. Desarrollo del procedimiento
      1. La importancia de la Memoria de Análisis de Impacto Normativo
      2. Solicitud de informes
      3. Audiencia e información pública
      4. Excepciones a la realización del trámite de audiencia
      5. Dictamen del Consejo de Estado
      6. Remisión de la propuesta al Consejo de Ministros para su aprobación
      7. Coordinación y calidad de la actividad normativa del Gobierno

8. Estatuaren Administrazio Orokorraren eremuan araugintza-ekimenak presaz izapidetzea
9. Arauak argitaratzea
E. Ex post ebaluazioa
IV. Konstituzio Auzitegiaren 55/2018 Epaia, maiatzaren 24koa.
V. Eusko Jaurlaritzak eta Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorrak bete beharreko xedapen orokorrak prestatzeko prozeduraren lege-egitasmoa
VI. Bizkaia, Gipuzkoa eta Arabako Lurralde Historikoetan arauak nola garatzen diren.
A. Bizkaiko Lurralde Historikoa
B. Gipuzkoako Lurralde Historikoa
C. Arabako Lurralde Historikoa
VII. Ondorioak

Zergak aplikatzeko aurreikusitako tributu-jarduera eta -prozeduren artean, Zergak aldizkariaren zenbaki honetako hirugarren lankidetzaren egilearentzat bereziki kontuan hartzekoak dira zergadunaren egoitzako sarrerarekin eta erregistroarekin lotutakoak. Foru-eremuan, Euskal Autonomia Erkidegoko hiru lurralde historikoetako zergei buruzko foru-arau orokorrek artikulu espezifiko bat ematen diote zergapekoen etxean nola sartu behar den arautzeari, eta honako hau galdegiten dute horretarako: "*Tributuak aplikatzeko prozeduretan beharrezkoa bada zergapekoaren egoitzan sartzea edo bertan erregistroak egitea, egoitza hori Konstituzioak babestuta daukanez, haren baimena edo baimen judizial egokia lortu beharko du zerga-administrazioak horretarako.*"

Carlos David Delgado Sancho, Estatuko Ogasuneko ikuskatzaileak, "Zergadunaren egoitza konstituzionalki babestua" izeneko artikuluan, gai horren azterketa interesgarria egin du, horren inguruko jurisprudentzia oparoan oinarrituta. Bertan, zergadunaren egoitzan sartzeko eta erregistratzeko egintza administratiboaren eraginkortasunean nahiz mugetan eta baldintzatzaileak sakon aztertzen ditu, bereziki zergak ikuskatzeko ardura duten organoek egindakoak. Hona hemen bere lanaren laburpena, egileak berak aurreratuta: "*Zergadunak, beste edozein herritarrek bezala, eskubidea du bere egoitza bortxaezin*

8. Tramitación urgente de iniciativas normativas en el ámbito de la Administración General del Estado
9. La publicidad de las normas
E. La evaluación ex post
IV. La Sentencia del Tribunal Constitucional 55/2018, de 24 de mayo
V. El proyecto de Ley del procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general de aplicación al Gobierno Vasco y a la Administración General de la Comunidad Autónoma
VI. Desarrollo normativo en los Territorios Históricos de Bizkaia, Gipuzkoa y Araba.
A. Territorio Histórico de Bizkaia
B. Territorio Histórico de Gipuzkoa
C. Territorio Histórico de Araba
VII. Conclusiones

Entre las diversas actuaciones y procedimientos tributarios previstos a efectos de la aplicación de los tributos tienen particular consideración para el autor de la tercera colaboración de este número de Zergak, las relacionadas con la entrada y el registro en el domicilio del contribuyente. En el ámbito foral, las Normas Forales Generales Tributarias de los tres territorios históricos del País Vasco dedican un artículo específico a la regulación de la entrada en el domicilio de los obligados tributarios y exigen que "*Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.*"

En su artículo titulado "El domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente", Carlos David Delgado Sancho, Inspector de Hacienda del Estado, realiza un interesante análisis de esta cuestión, apoyado en profusa jurisprudencia, en el que profundiza sobre la eficacia y sobre los límites y condicionantes de la acción administrativa de entrada y registro del domicilio del contribuyente, en especial la realizada por los órganos responsables de la inspección de los tributos. Sirva de síntesis de su trabajo la reproducción del resumen que anticipa el propio autor: "*El contribuyente, como cualquier otro ciudadano, tiene*

izateko; Konstituzio Auzitegiak oinarrizko eskubide hori merkataritza-sozietateetara hedatu du, baina egoitzan sartzea estu-estu lotuta dago erregistroarekin, batez ere zergadunaren sistema informatikoen erregistroarekin; beraz, bizilagunak ezezkoa ematen badu, beharrezkoa izango da epaileari dagokion baimena eskatzea, baina horren gaineko azterketa aldatu egingo da jurisdikzio-ordena eskudunaren arabera; Legeak instrukzio-epailea gaituta duen arren sarrera eta erregistroa baimentzeko administrazioarekiko auzien epaileak administrazio-egintzak nahitaez betearazteko bakarrik baimendu dezake inoren etxean sartzea; horrez gain, Ogasuneko zuzendari nagusiak badu babestu gabeko egoitzetan sartzeko baimena ematerik.

2010eko ekainaren 3ko epaiaren bidez, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak (EBJA) adierazi zuen Espainiako Estatuak Erkidegoko araudia urratu zuela, Espainian bizi diren sozietateek banatzen dituzten dibidenduen salbuespenari honako baldintza hau ezarri ziolako: sozietate onuradunek dibidenduen sozietate banatzaileen kapitalean partaidetza-ehuneko handiagoa izatea beste estatu kide batean bizi diren sozietate onuradunek (% 20), Espainian bizi diren onuradunek baino (% 5).

Laugarren artikuluan, "Azterlanak eta kolaborazioak" atalaren amaieran, "Matrize- eta filial-zuzentarauaren zerga-araubidea erkidegoko jurisprudentzia berriaren argitan nola interpretatu" izenburupean, Juan Calvo Vérgez Extremadurako Unibertsitateko Finantza eta Zerga Zuzenbideko katedradunak Europako Batzordeak eskatutako arau-haustearen prozeduraren aurrekariak berrikusi ditu, 2010eko ekainaren 3ko Epai horren eragile direnak. Europako Batzordeak EBJAren erabakira egokitzeko sartutako epaia eta arau-aldaketak aztertu ditu, eta, ondoren, auzitegi horren ondorengo epai jakin batzuk hautatu eta horien eragina aztertu du, estatu kide desberdinetako sozietate nagusi eta filialei aplikatu beharreko zerga-araubidea interpretatzeko (90/435/CEE Zuzentarauan araututakoaren arabera).

derecho a la inviolabilidad de su domicilio, derecho fundamental que el Tribunal Constitucional ha extendido a las sociedades mercantiles, si bien la entrada en el domicilio está íntimamente ligada al registro, en especial, al registro de los sistemas informáticos del contribuyente, de modo que, ante la negativa del morador, será necesario solicitar del Juez la pertinente autorización, pero el análisis varía en función del orden jurisdiccional competente, pues mientras el Juez de instrucción está habilitado por ley para autorizar la entrada y el registro, el Juez de lo contencioso solo puede autorizar la entrada para la ejecución forzosa de los actos administrativos, por lo demás, el Director General de Hacienda puede autorizar la entrada en los domicilios que no estén protegidos constitucionalmente."

Mediante Sentencia de 3 de junio de 2010 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) declaró que el Estado español vulneró la normativa comunitaria al supeditar la exención de los dividendos que distribuyen las sociedades residentes en España al requisito de que las sociedades beneficiarias tengan en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos un porcentaje de participación más elevado en el caso de las sociedades beneficiarias residentes en otro Estado miembro (el 20%) que en el caso de las residentes en España (el 5%).

En el cuarto artículo, que cierra la sección de "Estudios y Colaboraciones", titulado "La interpretación del régimen fiscal de la directiva matriz- filial a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria", Juan Calvo Vérgez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura, revisa los antecedentes del procedimiento de infracción instado por la Comisión Europea, del que trae causa dicha Sentencia de 3 de junio de 2010, indaga en los argumentos esgrimidos por las partes –el Estado español y la Comisión Europea- y analiza la Sentencia y los cambios normativos incorporados para adaptarse al pronunciamiento del TJUE y, seguidamente, selecciona determinadas sentencias posteriores de ese tribunal y examina su incidencia a efectos de la interpretación del régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, regulado en la Directiva 90/435/CEE.

Juan Calvok gogoeta baliotsu batzuekin amaitu du bere lana. Gogoeta horietan, Espainiako Estatuak eta Europako Batzordeak gai horri buruz dituzten jarrerak aztertzeaz gain, sozietatearen eraketak eta operatibak arrazoi ekonomiko baliozkoei eta enpresa-arrazoi substantiboei erantzun beharrari egiten dio erreferentzia, dibidenduen salbuespena aplikagarri izan dadin.

Ale honetan, «Erreferentziak» atala bost azpiataletan dago egituratuta:

1) Lehenengo atalean, "Dokumentu interesgarriak" izenekoan, aldizkariaren aurreko zenbakietan arreta berezia jarri zaien eta argitaletxe honen sarrerako lerroetan jada aipatu diren hiru dokumentu-arloei egin zaie kasu. Dokumentu horiek dagoeneko aipatu dira editorial honetako sarreran, baina orain, ale honetan, Javier Armentia Basterrak Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren bidez argitaratua duen "Ekonomia Itunaren bilakaera, lege-testuen bidez" liburuaren iruzkina ere gehitu zaio. Dokumentu horiek eskuratzeko, ahal dela, aldizkarian bertan emandako estekak erabiliko dira:

i) Lehenengoa, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak garatu duten zerga-arloko hezkuntza-programarekin dago lotuta, Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuan nabarmendutako prebentzio-jardueren esparruan. Bi esteka ditu. Lehenengoak 2019/2020 ikasturteko emaitzen memoriaren laburpen batera bideratuko gaitu. Bigarren estekak, aldiz, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunera bideratuko gaitu, eta hortik, proiektuan parte hartzen duten beste erakunde batzuen webguneetan dauden dokumentu interesgarri batzuk eskuratzerik izango dugu (foru-aldundiek egindako unitate didaktikoak, adibidez).

ii) Bigarrenean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunean gaitutako TicketBAI programaren dibulgazio-espaziorako esteka. Esteka horren bidez, gainera, foru-aldundi bakoitzaren webguneetan dauden TicketBairi buruzko edukiak eskura daitezke.

Concluye Juan Calvo su trabajo con unas valiosas reflexiones en las que además de reincidir en el examen de las posiciones enfrentadas del Estado español y la Comisión Europea sobre el asunto en cuestión, se refiere a la condición de que la constitución y operativa de la sociedad responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas, a efectos de que resulte aplicable la exención de los dividendos.

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

1) En el primero de ellos, "Documentos de interés", a las tres áreas documentales que vienen siendo objeto de atención especial en números anteriores de la revista y respecto a las cuales ya se ha hecho referencia en las líneas introductorias de este editorial, se añade en este número una reseña al libro de Javier Armentia Basterra, "Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales", editado por el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco. A estos documentos se accederá preferentemente mediante los enlaces facilitados en la propia revista:

i) La primera de ellas, relacionada con el programa de educación tributaria desarrollado por las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco en el marco de las actuaciones preventivas destacadas en el Plan Conjunto de lucha contra el fraude, incluye dos enlaces. El primero de ellos dirige a un extracto de la Memoria de Resultados correspondiente al curso 2019/2020 y el segundo enlace dirige a la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, desde el cual se facilita la redirección a documentos de interés alojados en la web del resto de instituciones que participan en el proyecto, como las unidades didácticas elaboradas por las Diputaciones Forales.

ii) La segunda, el enlace al espacio divulgativo del programa TicketBAI habilitado asimismo en la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco y a través del cual se facilita además el acceso a los contenidos sobre TicketBAI albergados en las webs de cada una de las Diputaciones Forales.

iii) Hirugarren dokumentu-arloa zerga-iruzurraren kontrako batzordearen jarduerarekin lotuta dago. Batzorde hori Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan eratu zen, 2013ko urriaren 14an, Eusko Legebiltzarrak lehendik hala eskatuta, eta hartan foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak hartzen dute parte. Alde batetik, 2019ko EAEko iruzur fiskalaren urteroko txosten integratuak, urte horretan Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuak izan zituen emaitzak biltzen ditu, eta bigarrenak, Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuak, 2020. urteko irizpide orokorrak eta egin beharreko jarduera bateratuak aurkezten ditu. Dokumentu biekin lotuta, Zergak aldizkariaren zenbaki honetan dokumentuak osotasunean irakurtzeko esteka bana dago.

iii) La tercera área documental se refiere a la actividad de la Comisión de lucha contra el fraude fiscal participada por representantes de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, que fue creada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi mediante acuerdo del 14 de octubre de 2013, según había instado previamente el Parlamento Vasco. Se trata, por una parte, del Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE en 2019, que computa los resultados de las actuaciones del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal realizadas durante ese año y, por otra, del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2020. En relación con los dos documentos, este número de Zergak incluye sendos enlaces desde los que se puede acceder a los textos íntegros.

iv) Azkenik, Javier Armentia Basterraren "Ekonomia Itunaren bilakaera, lege-testuen bidez" liburuaren laburpenera iristeko esteka bat gehitu da. Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailak argitaratu du eta liburu-denda espezializatuak erabiltzen ditu banatzeko. Estekak, gainera, egilearen sarrera-oharra ere badakar, bai oharra eskuratu nahi duten pertsona guztiek hura aurkitzeko beharrezko izango dituzten identifikazio-datuak ere.

iv) Por último, se añade un enlace al sumario del libro de Javier Armentia Basterra, "Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales", editado por el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco y cuyo canal de distribución son librerías especializadas. El enlace incluye adicionalmente la nota introductoria del autor y los datos identificativos necesarios para facilitar su localización a todas aquellas personas interesadas en disponer del mismo.

2) Bigarren azpiatala, «EZKO kontsultak» izenekoa, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak txostena edo irizpena emateko jaso dituen kontsultei buruzkoa da: tributuen alorrekoak, biltzeko gunea da, maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak, Zergapideen elkar-egokitasun, koordinazio eta lankidetasunari buruzkoak, 14. artikuluan xedatutakoari jarraituz: «Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak egiteko Zerga Koordinaziorako Organoaren txostena beharko dute aurretik (…)».

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

Zergak aldizkariaren zenbaki honetan lau kontsulta hautatu dira, gai desberdinetakoak. Kontsulta horien erantzunak oso-osorik jaso dira, honako gaiak aztertuta.

En este número de Zergak se han seleccionado cuatro consultas, de índole diversa, cuya respuesta se reproduce íntegramente, en las que se tratan las siguientes cuestiones:

Kontsultaren mamia	Asunto objeto de la consultaa
PFEZ–BEZ. – Irabazi-asmorik gabeko elkarteek beren bazkideen etxebizitza-beharrak asetzeko egoitza-multzoak sustatzeari edo eskuratzeari dagokionez, honako kontsulta hau egin du norbaitek: 1. Bazkide izateko hasierako zenbatekoaren eta etxebizitza erabiltzeko eskubideagatik kanon edo errenta sozial gisa ordaindutako zenbatekoen tratamendua PFEZ zergan. 2. Aurreratutako zenbatekoak, bazkideek edo kooperatibistek aldizka ordaindu behar duten erabileragatiko kanonak eta eraikitzaileak etxebizitzak kooperatibari edo elkarteari emateagatik BEZagatik ordaindu beharrekoa.	IRPF–IVA. – En relación a la promoción o adquisición por asociaciones sin ánimo de lucro de conjuntos residenciales para la satisfacción de las necesidades de vivienda de sus asociados se consulta: 1. Tratamiento en el IRPF de la cuantía inicial para acceder a la condición de socio y de las cantidades abonadas como canon o renta social por el derecho de uso de la vivienda. 2. Tributación por IVA de las cantidades anticipadas, de los cánones por el uso que tienen que pagar de manera periódica los socios o cooperativistas y de la transmisión de viviendas de la constructora a la cooperativa o asociación.
BEZa. – Honakoa kontsultatu du enpresekin lan eginez berrikuntza aplikatuko ekintzak eta proiektuak garatzen dituen lanbide-heziketako ikastetxe publiko batek: 1. Egiten dituen jarduerak 20. artikuluan araututako salbuespenean babes daitezkeen. BEZaren Foru Arauaren 9.a artikulua. 2. Jarduera horiek salbuetsita ez badaude, zein tratamendu izango duten BEZari dagokionez, IFZ propioa duela kontuan hartuta.	IVA. – Un centro público de formación profesional que desarrolla acciones y proyectos de innovación aplicada en colaboración con empresas consulta: 1. Si las actividades que lleva a cabo pueden ampararse en la exención regulada en el artículo 20. Uno 9º de la Norma Foral del IVA. 2. En caso de que las citadas actividades no se encuentren exentas, cuál es su tratamiento respecto al IVA, teniendo en cuenta que dispone de un NIF propio.
PFEZa. – Kontsultatu dute erretiratutako langileei pentsioaren osagarri gisa egindako ordainketa bakar edo zatikatu bat errendimendu irregulartzat jo daitekeen PFEZari buruzko Foru Arauaren 19. artikuluak ezartzen duen murrizketa aplikatzearen ondorioetarako.	IRPF. – Se consulta si un pago único o fraccionado a trabajadores jubilados efectuado como complemento a su pensión puede calificarse como rendimiento irregular a efectos de la aplicación de la reducción que establece el artículo 19 de la Norma Foral de IRPF.
BEZ-ITP eta DJA. - Honako kontsulta hau egin dute: 1) BEZaren ondorioetarako, eraikin eta orube baten parte zatiezina eraikuntza-enpresa bati eskualdatzeko zer tratamendu eman, bereziki salbuetsia izango bada; zerga-oinarria zein izango den eta subjektu pasibo nor izango den. 2) Eraikuntza-enpresak egin beharreko gauzazko ordainketari dagokionez, subjektu pasiboaren inbertsio-araua aplikatuko den eta eragiketaren sortzapena noiz gertatuko den. Era berean, kontsulta egin duen erakundeak eskubidea izango duen eskuratze horren oinarri den zergaren kuotak deduzitzeko. 3) LJAren eta DJAren ondorioetarako, zatiketa horizontala dokumentatzen duen eskriturak, jabekidetzaren iraungipenak eta eraikitzen ari den obra berriaren deklarazioak DJAren modalitatearen araberako likidazio bakarra ote dakarten.	IVA-ITP y AJD. – Se consulta: 1) Tratamiento a efectos del IVA de la transmisión de una parte indivisa de un edificio y solar a una constructora, particularmente si resultará exenta, cuál será la base imponible y en quién recaerá la condición de sujeto pasivo. 2) En relación con el pago en especie a efectuar por la constructora, si resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y en qué momento se producirá el devengo de la operación. Asimismo, si la entidad consultante tendrá derecho a deducir las cuotas del Impuesto que soporte por dicha adquisición. 3) Si a efectos del ITP y AJD la escritura que documente la división horizontal, extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción suponen una única liquidación por la modalidad de AJD.

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago *«Ekonomia Itun honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea»*. Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien

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 Administra-

bidez ebazten dira, Batzordean alde biak ordezkatuta baitaude. Bada, Ekonomia Itunaren 63. artikuluak dioenez, Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariek osatzen dute; eta kontsulta horiek ebazteko prozedura Itunaren 64.b) artikulua dago araututa.

2020ko lehenengo erdian, izaera horretako hainbat kontsulta egin dira eta administrazioek kontsulton inguruko erantzun- eta ohar-proposamenak helarazi dituzte. Kontsulta horien artean, i) kasuren batean irekita dago izapidetzea, eta akordioa lor daiteke oraindik, ii) beste kasu batzuetan, desadostasuna egiaztatu eta Arbitraje Batzordeari helarazi diote desadostasun hori eraginpeko administrazioek, eta organo horri dagokio, orain, gatazka ebaztea, eta iii) 2020ko lehenengo seihilekoko hiru kasutan, estatuko administrazioarekin adostu da zelan erantzun kontsultari.

Azken horiei dagokienez, adostasunaren xede izan diren hiru kontsulten gainean (denak ere PFEZaren ingurukoak), "Erreferentziak" atal barruko azpiatal honetan Ekonomia Itunaren lotura-puntuen aplikazioari buruz egindako kontsultei emandako ebazpenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Kontsultak honako gai hauei buruzkoak ziren:

Kontsultaren mamia
PFEZa. – PFEZa ordainarazteko administrazio eskuduna zein den, ekitaldi berean bi lurraldeetan (erkidean eta foralean) erroldatuta egon den eta jarduera partzialki bietan burutu duen pertsona fisiko baten kasuan.
PFEZa. – Foru-lurraldean kokatutako baso-ustiategi bat lurralde erkidean bizi den erkide bati errentak esleitzeko eta ordainarazteko aplikatu beharreko araudia.
PFEZa. - PFEZa ordainarazteko administrazio eskuduna zein den, aldez aurretik foru-lurraldean bizi den pertsona fisikoari dagokionez, baldin eta ekitaldian lurralde erkidean, foru-lurraldean eta atzerrian egon bada eta partzialki haietan jardun badu.

ción del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales y el procedimiento para la resolución de estas consultas viene regulado en el artículo 64, letra b) del Concierto.

Durante la primera mitad de 2020 se han formulado varias 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 tres casos del primer semestre de 2020 se ha acordado con la Administración del Estado el texto de contestación a las consultas planteadas.

En relación con estas últimas, las tres consultas que han sido objeto de acuerdo, todas ellas relacionadas con el IRPF, en este apartado de la sección de "Referencias" se incluye el texto de las respectivas resoluciones de las consultas planteadas sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto, una vez eliminados los caracteres identificativos de los agentes concretamente afectados en ella. En concreto, las consultas versan sobre las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consultaa
IRPF. – Administración competente para la exacción del IRPF en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha estado empadronada y ha desarrollado su actividad parcialmente en ambos territorios, común y foral.
IRPF. – Normativa aplicable a efectos de la atribución de rentas y su correspondiente exacción, en relación con uno de los comuneros, residente en territorio común, de una explotación forestal radicada en territorio foral.
IRPF. - Administración competente para la exacción del IRPF en relación con persona física con residencia previa en territorio foral, que durante el ejercicio ha permanecido y ha desarrollado su actividad parcialmente en territorio común, en territorio foral y en el extranjero.

4) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalak arautzen du Arbitraje Batzordearen (EIAB) osaera, eginkizunak eta akordioen erregimena. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren zergen arloko gatazkak ebaztea du helburu. Zergak aldizkariaren ale honetan ere, aurrekoetan bezalaxe, sartu gabe utzi dugu «Erreferentziak» ataleko ohiko apartatu bat: «Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpenak». Kontuan izan behar da arbitraje-organoa eraginkortasunik gabe geratu dela gatazkak ebazteko, aldi baterako, 2018 bukaeratik, bertako arbitro bat, Isaac Merino jauna, Auzitegi Gorenaren Administrazioarekiko Auzien Salako magistratu izendatu dutelako eta, horrenbestez, baja hartu duelako EIABeko kidearen eginkizunean. Horrez gain, 2019ko irailean, Arbitraje Batzordeko presidente Gabriel Casadok bi administrazioei jakinarazi zien bere eginkizunetan ordeztu zezatela nahi zuela. Aldizkariaren aurreko zenbakietan adierazi bezala, orain Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoari (EIBM) dagokio bi lanpostu hutsak betetzeko pertsona berriak izendatzea eta EIAB berraktibatzea.

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, al igual que en los dos anteriores, 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. Adicionalmente, en septiembre de 2019 el presidente de la Junta Arbitral, Gabriel Casado, comunicó a ambas administraciones su deseo de ser relevado en sus funciones. Como apuntábamos en números anteriores de la revista, corresponde ahora a la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) acordar el nombramiento de nuevas personas para cubrir las dos vacantes y reactivar la JACE.

5) Azkenik, Igor Guinea Palacios Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketaren Analisiko Zerbitzuko teknikariak egindako "Estatistikak" atalean, honako kontu hauek sartu ditugu Zergak aldizkariaren ale honetan: i) 2019ko urteko itxierari dagokion foru-aldundien zerga itunduengatiko bilketari buruzko informazioa (15.469,6 milioi euroko bilketa erregistratu da, hau da, 2018an kontabilizatutako bilketaren aldean, % 3,3ko igoera) eta ii) 2020ko lehen seihilekoan, zerga itunduen bidez bildutako diru-kopuruak izandako bilakaerari buruzko informazioa, zehazki, nola egin duen behera % 13,1 aurreko urtearekin alderatuta, Covid-19 pandemiaren ondoriozko osasun-krisiaren inpaktuaren eraginez. Igor Guineak bere azterketan azaltzen duen bezala, diru-bilketaren beherakada deigarria "*martxoaren bigarren hamabostaldian eta apirilean jarduera ekonomikoa partzialki gelditzearen efektu konbinatuaren ondorio da, alarma-egoeran Covid-19 epide-*

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 2019 (15.469,6 millones de euros de recaudación registrada que supone un incremento del 3,3% sobre la recaudación contabilizada en 2018 y ii) información sobre la evolución de la recaudación por tributos concertados en el primer semestre de 2020 que, condicionada por el impacto de la crisis sanitaria derivada de la pandemia por el covid-19, registra una caída interanual del 13,1%. Como explica Igor Guinea en su análisis, la llamativa caída de la recaudación es "*consecuencia del efecto combinado, por un lado, de la paralización parcial de la actividad económica durante la segunda quincena de marzo y el mes de abril,*

miaren hedapena saihesteko ezarritako konfinamendu-neurriek sortua, eta, bestetik, lurralde historikoetan arau-aldaketak onartzearen ondorio. Neurrion helburua, lehenik eta behin, zergadunen likidezia-urritasunak arintzea, salbuespenezko geroratzeen bidez, indarrean dauden geroratzeen epemugetan atzerapenak ezarriz, PFEZn zatikako ordainketak egitetik salbuetsiz, eta abar. Bigarren faktore horri dagokionez, Zergak aldizkariaren ale honetako "Azterlanak eta kolaborazioak" ataleko lehenengo artikulua aipatu behar dugu "Fiskalitatea pandemia-garaietan: Foru Ogasunak COVID-19ren aurrean". Artikulu horretan, Gemma Martínezek foru-ogasunek osasun-krisiaren aurrean duten erreakzioa aztertu du, nola jarri duten zerga-politikako neurri sorta bat abian krisiari aurre egiteko.

generada por las medidas de confinamiento decretadas en el estado de alarma en aras a evitar la expansión de la epidemia de covid-19 y por otro, de la aprobación de modificaciones normativas en los territorios históricos que han tenido por objeto, en un primer momento, mitigar insuficiencias de liquidez de los contribuyentes a través de aplazamientos excepcionales, retrasos en los vencimientos de los aplazamientos vigentes, exoneración de realizar pagos fraccionados en el IRPF, etc.". En relación con este segundo factor remitimos nuevamente al lector al primer artículo de la sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de Zergak, titulado "La fiscalidad en tiempos de pandemia: las Haciendas Forales frente a la COVID-19", en el que Gemma Martínez examina la reacción de las Haciendas Forales frente a los efectos de la crisis sanitaria poniendo en marcha toda una batería de medidas de política tributaria.

Aldizkariaren bukaerako «Zerga Arauak» atalean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Zerga Administrazioko Zuzendaritzak hilero ateratzen dituen buletinetan sartzeko helbidea daukazue. Hilabetekari 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-eremuko zergei buruzko informazio gehiago eskuratu nahi izanez gero, EAEko hiru lurralde historikoen web-orrietara jotzea da onena (www.araba.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko web-orrira (www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/). Informazio asko dator hor, baina nabarmentzekoa da Zerga Administrazioko Zuzendaritzaren (ZAZAB-BIDAT) buletina ikusteko aukera ematen duela, hilero-hilero zergei buruz jarduten diren argitalpen batzuetatik hainbat iritzi-artikulu, administrazio-doktrina eta jurisprudentzia hautatu eta bilduz –sumarioa, laburpena eta iruzkina eta guzti-(https://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-novedades-tributarias/web01-a2ogazer/es/). Horrez gain, Ekonomia Ituna ezagutarazteko eta horren inguruko kontuak zabaltzen

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

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, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) y en la página web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco (www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/), en la que destacamos el acceso al Boletín Informativo de la Dirección de Administración Tributaria (ZAZAB-BIDAT) que mensualmente relaciona –incluyendo sumario, resumen y una breve reseña de su contenido- una selección de artículos de opinión, doctrina administrativa y jurisprudencia extraídos de diversas publicaciones de carácter tributario (https://www.euskadi.eus/informacion/

jarduteko, Ad Concordiam elkarteak sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, www.conciertoeconomico.org, bai eta Ekonomia Ituna ren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoan ere, honako helbide honetan: http://www.ehu.es/ituna/index.html eta Pedro Luis Uriartek sustatutako Ekonomia Ituna ren inguruko dibulgaziozko webgunea: "Ekonomia Ituna. Nire ikuspegia: www.elconciertoeconomico.com. Obra bereziki gomendagarria da Ituna ezagutu nahi dutenentzat, baina oso baliagarria izango dute, baita ere, dagoeneko itunaren berri baduten baina alderdi jakin batzuk sakonago ezagutu nahi dutuenentzat ere. Ikuspegi didaktikoa eta irakurterraza da Itunari lehendabizikoz heltzen diotenentzat, eta barnean hartzen duen material zabalak irakurleari erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio.

Azkenik, gogoratu behar dugu Ekonomia Ituna eta Euskadiko Kupoa zehazteko metodologia hiru hizkuntzatan zabaldu dela Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunearen estekaren bidez (euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez) hemen: https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/EI%20(testu%20bateratua).pdf. Horrez gain, itunari buruzko terminoen glosarioa ere badakar, ingelesezko azalpen didaktikoa ez ezik, terminoen euskarazko eta gaztelaniazko baliokide terminologikoak ere azalduz. Hiru hizkuntzako bertsioa EZKOren ekimenez landu da, erakunde-lankidetza 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 Radarekin lankidetzan. Atxabal jauna tributu-alorreko aditu ezaguna eta Euskararen Aholku Batzordearen Ter-

boletin-de-novedades-tributarias/web01-a2ogazer/es/). Asimismo, para el conocimiento y la profundización en los temas relacionados con el Concierto Económico, aconsejamos el acceso a la web promovida por la asociación Ad Concordiam para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, www.conciertoeconomico.org, al Boletín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección https://www.ituna.eus/ y a la página web promovida por Pedro Luis Uriarte, divulgativa del Concierto, que incorpora su obra "El Concierto Económico. Una visión personal" www.elconciertoeconomico.com. Se trata de una obra especialmente recomendable para quienes quieran introducirse en el conocimiento del Concierto, pero también será útil para quienes ya lo conocen y quieren profundizar en aspectos concretos del mismo. Se caracteriza por su enfoque didáctico y de fácil acceso para quienes descubren el Concierto por primera vez, pero también por el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud del lector sobre esta Institución.

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- 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

minologia Batzordeko kidea, batzorde hori sortu zenez geroztik, Itunaren eta Kupoaren testuak euskarazko bertsio harmonizatu, kohesionatu eta eguneratuan emateko, aintzat hartuz bai 2017ko lege-erreformak, bai euskararen alorreko azken aurrerapen terminologikoak.

Bestalde, testuen ingelesezko bertsioak –funtsezkoa testuak nazioartean zabaltzeko– Bizkaiko Foru Aldundiko Zerga Politikako Zerbitzuko buru Gemma Martínez Bárbara-k egin ditu, gai horretan esperientzia luzea eta aski ezaguna duen pertsona; izan ere, aditua da bi alor horietan, ingeleseko hizkuntzalaritzan eta tributuen foru-zuzenbidean. Ekonomia Itunaren eta Kupoa zehazteko metodologiaren testuen ingelesezko bertsioa eguneratzeaz gain, Ekonomia Itunari buruzko terminoen glosarioa ere berak sortu du, zeinak, beste elementu batzuen artean, termino horien ingelesezko azalpen didaktikoa ematen duen eta euskarazko eta gaztelaniazko baliokideak jaso. Glosarioa hiru hizkuntzako testuekin batera dago, irakurtzeko eta ulertzeko lagungarri.

Azkenik, ale honetatik aurrera, "Lotura interesgarriak" izeneko azken atal bat gehitu diogu aldizkariari. Atal horretan, zerga-arloko hainbat dokumentazio eskuratzeko estekak bilduko ditugu eta, bereziki, Ekonomia Itunarekin lotutako dibulgazio- eta -materialak eskuratzeko estekak.

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 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. El glosario acompaña a los textos en trilingüe como herramienta útil de apoyo a su lectura y comprensión.

Por último, como novedad a partir de este número, se incorpora a la revista una sección final de "Enlaces de interés", que reúne en un mismo espacio una selección de accesos diversos a documentación y material divulgativo de índole tributaria y en especial relacionada con el Concierto Económico.

Actualidad fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 12/2019 A 6/2020

NORMA FORAL 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias. (BOTHA nº 149 30/12/2019 (NFGT, IRPF, IS, IBI, IAE))

La presente Norma Foral tiene por objeto introducir diversas modificaciones en la normativa básica y de determinados tributos que conforman el sistema tributario de Álava.

Por lo que respecta a la Norma Foral General Tributaria se introduce, entre otras cosas, una modificación en la regulación de las obligaciones formales, así como el concepto de prestación patrimonial de carácter público.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se modifica el régimen de las opciones que han de ejercitarse con la presentación de la autoliquidación señalándose que la o el obligado tributario podrá modificar las opciones realizadas mientras no exista un requerimiento previo de la Administración. Igual modificación se introduce en el Impuesto sobre Sociedades y en la normativa de régimen fiscal de las cooperativas.

También en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se procede a deflactar en un 1,5 por ciento la tarifa aplicable sobre la base liquidable general y se actualizan, en igual porcentaje, la reducción por tributación conjunta y las deducciones personales y familiares. Por otra parte se crean dos nuevas deducciones de la cuota relacionadas, la primera, con la participación de las personas trabajadoras en su empresa siempre que exista una participación efectiva de las o los mismos en la toma de decisiones de ésta y, la segunda, por la constitución de entidades por las personas trabajadoras.

En relación con este tributo se deroga, en momentos temporales distintos según la materia de que se trate, la Norma Foral 1/2019, de 16 de enero, que introducía modificaciones en los límites de la obligación de declarar y daba una nueva configuración a la deducción por edad y por descendientes.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, además del régimen de opciones a que se ha hecho referencia anteriormente, se procede a introducir diversas modificaciones en el régimen aplicable a las sociedades patrimoniales, así como a especificar la aplicación del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios en el caso de transmisión de vehículos.

Otra novedad que presenta este tributo es la regulación de la deducción por la participación en la financiación de proyectos de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, realizándose diversos ajustes, en relación con esta deducción, respecto de las Agrupaciones de Interés Económico.

También se introducen determinadas precisiones respecto a los obligados a efectuar el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se introducen modificaciones en relación con la repercusión de este tributo y la aplicación del recargo sobre bienes inmuebles de uso residencial.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas se procede a modificar determinados epígrafes a fin de dar cumplimiento al Concierto Económico que determina la obligación de disponer de la misma clasificación de actividades que la contenida en territorio de régimen común.

NORMA FORAL 25/2019, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para 2020. (BOTHA nº 149 30-12-2019 (NFGT, IRPF, IS, IBI, IAE))

La presente Norma Foral tiene por objeto introducir diversas modificaciones en la normativa básica y de determinados tributos que conforman el sistema tributario de Álava.

Por lo que respecta a la Norma Foral General Tributaria se modifica la regulación de las obligaciones formales y se realizan, asimismo, modificaciones al objeto de simplificar y agilizar el reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto y se prevé la existencia de un procedimiento específico para la ejecución de deudas tributarias de menor cuantía y declaración de fallido.

En relación con la lucha contra el fraude se crea una nueva obligación de información para las personas o entidades que intervengan en operaciones con trascendencia tributaria.

Por último, se amplía el plazo de responsabilidad en relación a las obligaciones tributarias pendientes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas y se extiende, en materia de medidas cautelares, la responsabilidad de la o del obligado tributario al importe de las costas.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades se modifica la deducción por incentivos para el fomento de la cultura en lo que respecta a la deducción por inversiones en producciones de largometrajes cinematográficos o de series audiovisuales.

Se modifica también la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio en lo que se refiere a los requisitos para la exención de bienes afectos a actividades económicas y de determinadas participaciones ampliándose a los supuestos en que la o el contribuyente tenga una participación directa o indirecta igual al 25 por ciento del capital de la entidad.

Igualmente, se modifican diversas Normas Forales tributarias como consecuencia de Directivas de la Unión Europea.

Por último, se actualizan los valores catastrales mediante la aplicación del coeficiente de 1,015.

DECRETO FORAL 58/2019, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de diciembre. Aprobar la modificación de los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTHA nº 1 de 3-1-2020 (IRPF))

DECRETO FORAL 59/2019, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de diciembre. Aprobar los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. (BOTHA nº 1 de 3-1-2020 (IRPF, IS))

DECRETO FORAL 1/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de enero. Aprobar la regulación para 2020 del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOTHA nº 8 de 22-1-2020 (IVA, IAE))

DECRETO FORAL 5/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 21 de enero. Aprobar la regulación de las notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. (BOTHA nº 8 de 29-1-2020 (NFGT))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2020, del Consejo áe Gobierno Foral de 28 de enero. Aprobar la adaptación de la normativa tributaria alavesa a la modificación introducida por el Estado en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOTHA nº 14 de 5-2-2020 (IVA))

DECRETO FORAL 6/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de febrero. Aprobar la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en materia de acreditación de la residencia por fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva a efectos de la aplicación de determinadas exenciones. (BOTHA nº 23 de 26-2-2020 (IRNR))

DECRETO FORAL 7/2020 del Consejo de Gobierno Foral de 10 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. (BOTHA nº 32 de 18-3-2020 (ITPYAJD, ISD, IEDMT))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de marzo. Aprobar medidas tributarias urgentes para responder al impacto económico del COVID-19. (BOTHA nº 33 de 20-3-2020 (NFGT))

ACUERDO 180/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 7 de abril. Aprobar la declaración de actividad prioritaria para 2020 las cantidades aportadas a !a Diputación Foral de Álava, en relación con el COVID-19, para que ésta las destine a servicios socio-sanitarios de carácter público. (BOTHA nº 33 de 20-3-2020 (Mecenazgo))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 24 de marzo. Aprobar la adaptación a la normativa tributaria alavesa de diversas modificaciones introducidas por el Estado en varios Impuestos. (BOTHA nº 38 de 1-4-2020 (IRNR, IVA, IIEE))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 5/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de mayo de 2020. Adaptación a la normativa tributaria alavesa del Real Decreto-ley; 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. (BOTHA nº 53 de 13-5-2020 (IVA))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 6/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de mayo. Aprobarla adopción de nuevas medidas tributarias relacionadas con el CQVFD-IP. (BOTHA nº 53 de 13-5-2020 (IRPF, IS, ITPyAJD))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 4/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 21 de abril. Aprobar medidas urgentes en el Impuesto sobre Valor Añadido, en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para hacer frente al impacto económico del COVID-19. (BOTHA nº 61 de 1-6-2020 (IRPF, IS, ITPyAJD))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio. Aprobar medidas urgentes relacionadas con la COVÍD-19 y que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTHA nº 64 de 8-6-2020 (IRPF, IS, Mecenazgo))

DECRETO FORAL 20/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 16 de junio. Aprobar la modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril (BOTHA nº 71 de 26-6-2020 (IVA))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 8/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de junio. Aprobar medidas tributarias de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la COVID-19. (BOTHA nº 73 de 1-7-2020 (NFGT, IRPF, IVA))

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 1/2020 A 7/2020

NORMA FORAL 1/2020, de 18 de marzo por la que se modifica la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº61 de 30/03/2020 (IRPF))

La Diputación Foral de Bizkaia lleva desarrollando una estrategia en los últimos años para convertir al Territorio Histórico de Bizkaia en un referente internacional en materia de emprendimiento, creación de empresas de base tecnológica, atracción de talento y desarrollo de la actividad productiva, como elemento nuclear de una política de crecimiento económico inteligente, sostenible e integrador que garantice un mayor nivel de empleo de mayor calidad, así como un nivel de actividad económica que permita el sostenimiento en el medio y largo plazo de los servicios públicos que constituyen un pilar fundamental de nuestro Estado de Bienestar.

Dentro de esa estrategia se han desarrollado medidas para fomentar la creación de nuevas empresas de alto potencial de crecimiento, el desarrollo de una cultura de emprendimiento y generación de actividad económica de calidad, el reforzamiento de las capacidades financieras y la inversión y la atracción de talento de personal de alta cualificación y formación que pueda suponer un elemento diferencial para el desarrollo de nuestra economía.

Otra pieza esencial de esa estrategia es el desarrollo de los instrumentos financieros precisos para garantizar que existe suficiente flujo de inversión para el desarrollo de esos proyectos empresariales, de forma que los recursos financieros estén disponibles en el momento preciso, evitando de esa forma posibles procesos de deslocalización o pérdida de empresas por falta de agentes financieros especializados en el ecosistema local.

Los países más avanzados de la Unión Europea han desarrollado en los últimos años políticas fiscales específicas para garantizar la presencia local de gestores de fondos de inversión alternativos que potencian la conexión entre los inversores que disponen de los recursos financieros precisos y los emprendedores con proyectos empresariales solventes, que pueden generar esa actividad económica de alta calidad por la que se apuesta en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Así, el Reino Unido, Francia, Alemania o Italia han adoptado en los últimos años medidas fiscales específicas para el tratamiento de determinados rendimientos obtenidos en el desarrollo de esa actividad especializada de gestión de la financiación de proyectos empresariales, que requiere de una alta especialización y una dedicación muy intensa y que posibilita, en la mayoría de los casos, el éxito del desarrollo de un ecosistema centrado en el emprendimiento sostenible.

Por lo tanto, un elemento importante para la estrategia de fomento del emprendimiento, que se está desarrollando en el Territorio Histórico de Bizkaia, es el que permite el establecimiento de un marco fiscal equiparable al que han implementado las economías más importantes de la Unión Europea para permitir el adecuado desarrollo de este tipo de actividades en nuestro territorio.

Además, hay que ser conscientes de los movimientos que se están produciendo en algunos Estados Miembros de la Unión Europea en estos momentos, que pueden abrir ventanas de oportunidad muy interesantes para crear un ecosistema que permita desarrollar los proyectos empresariales en el territorio.

Por lo tanto, esta Norma Foral acomete la tarea de establecer un tratamiento tributario específico en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los derechos especiales de contenido económico que se perciben como retribución de la participación en la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica.

Para garantizar un adecuado control por parte de la Administración tributaria de la aplicación del nuevo régimen especial establecido se dispone la necesidad de presentar una comunicación previa y se configura cada año su

aplicación como una opción a ejercitar con la presentación de la autoliquidación, lo que permitirá garantizar que el tratamiento establecido solamente se aplica por quien cumpla todos los requisitos previsto**s**.

NORMA FORAL 2/2020, de 18 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para su adaptación a la Decisión de la Comisión Europea de 8 de enero de 2019 en lo que se refiere a la tributación de las Autoridades Portuarias. (BOB nº61 de 30/03/2020 (IS))

Las Autoridades Portuarias son organismos de Derecho Público, integrados en la Administración General del Estado, que tienen encomendadas las funciones de ordenación, gestión y supervisión de la actividad portuaria y son responsables del dominio público portuario, las cuales realizan bajo un modelo de autosuficiencia financiera que les obliga a destinar sus beneficios a la realización de inversiones en infraestructuras portuarias así como a otras de interés general en beneficio de la sociedad en su conjunto.

Debido a las peculiaridades del régimen jurídico de las Autoridades Portuarias y a la aplicación de ese principio de autosuficiencia financiera que les obliga a destinar sus ingresos a la realización de gasto público que, de otra manera, debería ser sufragado por los presupuestos de las correspondientes Administraciones, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, declara a las Autoridades Portuarias como entidades exentas del citado impuesto.

La Comisión Europea ha analizado la tributación de las entidades encargadas de la gestión de los puertos en los distintos Estados miembros de la Unión Europea desde la perspectiva del régimen de ayudas de Estado establecido en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y fruto de su análisis, ha venido declarando que no es compatible con el mercado interior el establecimiento de una exención para las entidades encargadas de la gestión de las infraestructuras portuarias en la medida en que operan en un mercado y, por lo tanto, realizan actividades económicas.

Después de declarar como ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior los regímenes de exención fiscal establecidos en los Países Bajos, en Bélgica y en Francia, por medio de una Decisión de 8 de enero de 2019, la Comisión Europea ha considerado que la exención reconocida en el artículo 12.1.d) de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a las Autoridades Portuarias es una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior (al igual que los regímenes concordantes de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y de la Ley estatal del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el territorio de régimen común), aunque ha determinado que se trata de una ayuda existente por ser una medida que ya estaba en vigor desde antes de la incorporación del Reino de España a la Unión Europea.

Así, y de conformidad con lo previsto en el artículo 21 del Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se ha desarrollado un procedimiento de cooperación entre la Comisión Europea y las Autoridades competentes del Reino de España para analizar la propuesta de medidas apropiadas formulada por la Comisión para modificar la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de eliminar cualquier posible incompatibilidad con el mercado interior.

Además, la Comisión Europea propone que las modificaciones normativas precisas para llevar a la práctica las medidas apropiadas propuestas deben aprobarse con anterioridad al 8 de noviembre de 2019 y deben entrar en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

En el curso de ese procedimiento de cooperación, se ha puesto de manifiesto que las Autoridades competentes del Reino de España no comparten el análisis de la Comisión de que los

regímenes fiscales aplicables a las Autoridades Portuarias vigentes constituyan una ayuda de Estado, en virtud de las características de financiación del régimen portuario español, que impiden, entre otras razones, la concurrencia de ventaja o selectividad.

No obstante, en aras del principio de cooperación leal, las autoridades competentes del Reino de España han valorado la oportunidad de suprimir la exención existente del Impuesto de Sociedades y sustituirla por una deducción fiscal específica equivalente al importe invertido en servicios e infraestructuras portuarias que no tengan la consideración de actividades económicas. De este modo, las Autoridades Portuarias tendrían derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en relación con las cantidades que destinen en cada período impositivo a la realización de las inversiones a que se refiere el artículo 156 del texto refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por medio del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre.

Esta nueva deducción permitiría tomar en consideración las particularidades del régimen jurídico de las Autoridades Portuarias respecto al correspondiente a los demás Estados miembros de la Unión Europea y garantizar que se respetan plenamente los principios de la imposición al excluir de gravamen, por la vía de la deducción de la cuota, los gastos e inversiones que las Autoridades Portuarias realizan en infraestructuras dedicadas al servicio público de la sociedad en general, es decir, a aquellas que no estén fundamentalmente destinadas al servicio de las actividades portuarias, y por lo tanto, también se pueden usar por la colectividad sin contraprestación.

De esta manera, se consigue evitar que las Autoridades Portuarias deban soportar sobre esos gastos e inversiones la carga del Impuesto sobre Sociedades a la vez que la obligación de realizarlos a sus expensas, y se garantiza una interpretación consistente y compartida del Derecho de la Unión Europea entre la Comisión Europea y las Autoridades competentes del Reino de España, que despeja cualquier incertidumbre sobre la compatibilidad con el mercado interior del régimen fiscal de las Autoridades Portuarias.

De hecho, a lo largo del procedimiento de cooperación, las Autoridades competentes del Reino de España y la Comisión Europea han acordado un listado de gastos e inversiones que nunca se entienden incluidos en el ámbito de una actividad económica y que, por tanto, se encuentran extramuros de la disciplina europea de las ayudas de Estado por no cumplir todos los requisitos establecidos en el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, listado que se incorpora al apartado 1 del nuevo artículo 60.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Además, en la deducción se incluyen también los gastos y las inversiones que, sin formar parte del listado a que acabamos de hacer referencia, son compatibles con el mercado interior a tenor de lo dispuesto en el capítulo I y en el artículo 56.ter del Reglamento (UE) Nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, preceptos incorporados al citado Reglamento por medio del Reglamento (UE) 2017/1084 de la Comisión, de 14 de junio de 2017, y en su caso, las que puedan declararse compatibles con el mercado interior por Decisión de la Comisión Europea en cada supuesto particular de conformidad con lo previsto en el artículo 108.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por último, se han incorporado a la deducción las medidas precisas para garantizar la adecuada transparencia en su aplicación y control y para garantizar que los gastos e inversiones que den derecho a la deducción no se toman en consideración también como gastos deducibles para la determinación de la base imponible de la Autoridad Portuaria.

La Comisión Europea, por medio de carta de 29 de agosto de 2019, ha dado su conformidad a la

propuesta de reformulación del régimen tributario de las Autoridades Portuarias realizada por las Autoridades competentes del Reino de España, consistente en la aceptación de la supresión de la exención como medida apropiada propuesta por la Comisión, acompañada del establecimiento de la nueva deducción de la cuota íntegra por inversiones realizadas por las Autoridades Portuarias, respecto de la que se considera que, o bien no constituye ayuda de Estado (apartado 1 del artículo 60.bis) o bien constituye una ayuda de Estado compatible con el mercado interior (apartados 2 y 3 del artículo 60.bis).

Por su parte, tanto la Diputación Foral de Bizkaia como el resto de Autoridades competentes del Reino de España, por medio de carta de 1 de octubre de 2019, han aceptado las medidas apropiadas propuestas por la Comisión Europea a los efectos de lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en los términos expuestos con anterioridad.

La presente Norma Foral, por tanto, tiene como objeto realizar las modificaciones normativas precisas para aplicar las medidas apropiadas propuestas por la Comisión Europea y aceptadas por la Diputación Foral de Bizkaia y poner término al procedimiento de cooperación previsto en el mencionado Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

NORMA FORAL 3/2020, de 18 de marzo, de modificación de la Norma Foral 5/2006, de 29 de diciembre, General presupuestaria, en lo que a la composición de la Cuenta General se refiere. (BOB nº61de 30/03/2020 (P))

En el Proyecto de presupuestos de 2018 se puso en marcha la experiencia piloto sobre unos presupuestos con perspectiva de género, en el programa 241116, «Empleo y Emprendimiento». El presupuesto de 2018 se ha ejecutado y se ha llevado a cabo el seguimiento del programa piloto, recogiendo los resultados obtenidos en el ejercicio 2018.

La Cuenta General de 2018 ha sido presentada en las Juntas Generales, pero no hace mención alguna de dicho proyecto piloto.

El Proyecto presupuestario de 2019 la experiencia piloto se extendió a 10 programas, de cara a incorporar la perspectiva de género. Y para 2020 se plantea que la perspectiva de género se incorpore a otros 8 programas.

Esto implica que la Diputación Foral de Bizkaia ha asumido el compromiso de dar cada vez más pasos en pos de la incorporación de la perspectiva de género en los Presupuestos.

A la finalización del ejercicio, hay que desarrollar la Cuenta General, a fin de explicar el nivel de ejecución de los presupuestos. Somos de la opinión de que hay que explicar lo que se ha hecho para incorporar la perspectiva de género en el proyecto presupuestario.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19. (BOB nº54 de 18/03/2020 (V)

La Organización Mundial de la Salud (OMS) declaró el pasado mes de enero que la situación en relación con el coronavirus COVID-19 suponía una emergencia de salud pública de importancia internacional. La situación generada por la evolución del COVID-19 ha supuesto la necesidad de adoptar medidas de contención extraordinarias por las autoridades sanitarias. Finalmente, el pasado 11 de marzo, la OMS declaró la enfermedad como pandemia.

En el ámbito de la Unión Europea, los Jefes de Estado y de Gobierno celebraron el 10 de marzo un Consejo Europeo extraordinario con el fin de analizar la situación en los Estados Miembros y reiterar la necesidad de un enfoque europeo común, adoptando las medidas necesarias y actuando con rapidez. En este sentido, el Consejo Europeo identificó cuatro prioridades:

— Primera, limitar la propagación del virus. Los Estados miembros reiteraron como máxima prioridad asegurar la salud de la ciudadanía, y basar las actuaciones en las recomendaciones científicas y de las autoridades sanitarias, con medidas proporcionadas.

— Segunda, el suministro de equipo médico. Se acordó encargar a la Comisión el análisis de las necesidades y la puesta en marcha de iniciativas para evitar situaciones de desabastecimiento en colaboración con la industria y mediante contrataciones públicas conjuntas.

— Tercera, la promoción de la investigación, en particular para el desarrollo de una vacuna.

— Y, finalmente, en cuarto lugar, hacer frente a las consecuencias socioeconómicas. La Unión y sus Estados miembros subrayaron su disposición a hacer uso de todos los instrumentos necesarios. En particular, atendiendo al impacto potencial en la liquidez, apoyando a las PYMES, a los sectores específicos afectados y a las personas trabajadoras.

Por lo expuesto, este Decreto Foral Normativo tiene por objeto la adopción de medidas para responder al impacto económico negativo que se está produciendo sobre las personas contribuyentes afectadas por las medidas adoptadas por las autoridades competentes, así como prevenir un mayor impacto económico negativo sobre las PYMES; concretamente, con el objeto de mitigar el posible impacto que el escenario de emergencia sanitaria pueda tener en los sectores más vulnerables de la economía, esto es, PYMES y personas autónomas, y garantizar la liquidez de las pequeñas y medianas empresas y personas autónomas.

El presente Decreto Foral Normativo contiene una serie de medidas tributarias, en ocho artículos, de carácter transitorio que deben ser urgentemente adoptadas por la citada causa de fuerza mayor, a fin de garantizar y proteger los derechos de los y las contribuyentes.

El primer artículo determina el objeto y ámbito de aplicación; el segundo se dedica a la suspensión o prórroga del inicio de los plazos en determinados procedimientos tributarios, entre el 16 de marzo de 2020, fecha de efectos del presente Decreto Foral Normativo, y el 1 de junio de 2020, según nos encontremos ante procedimientos iniciados de oficio por la Administración tributaria o a instancia de la persona obligada. Por su parte, el artículo 3 incluye la extensión del término de determinados plazos de autoliquidación y liquidación en periodo voluntario para aquellos contribuyentes que deban cumplimentar sus obligaciones tributarias a través de medios telemáticos; el artículo 4 establece la suspensión tanto de los plazos de resolución para la Administración tributaria de los procedimientos que se hallen en curso, como de los plazos que obligan a las y los obligados tributarios, afectando esta suspensión, entre otros, a los plazos para la contestación a requerimientos tributarios, para la presentación de recursos administrativos o de reclamaciones económico-administrativas; el artículo 5 establece, por su parte, con carácter transitorio y en paralelo al régimen general contenido en el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, un régimen de aplazamientos excepcionales sin garantías, ni devengo de intereses para las personas físicas que realizan actividades económicas y para las microempresas y pequeñas empresas del Territorio Histórico. A continuación, el artículo 6 retrasa un mes el vencimiento de las cuotas e intereses correspondientes a los aplazamientos concedidos. Por su parte, el artículo 7 establece la suspensión de la notificación de las providencias de apremio hasta el 1 de junio de 2020. Finalmente, el artículo 8 establece la exoneración de los pagos fraccionados, a cuenta del IRPF para las personas físicas que realizan actividades económicas, correspondientes al primer y segundo trimestre, a ingresar en abril y julio de este año.

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2020, de 21 de abril, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº76 de 23/04/2020 (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 18/2019, de 28 de diciembre, en materia tributaria y catastral, prorroga, en su artículo 4, para el período impositivo 2020 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.

Con posterioridad, el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, contiene diversas modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dichas modificaciones se introducen con la finalidad de trasponer determinadas Directivas y proceder a la incorporación del Derecho de la Unión Europea al ordenamiento interno. En concreto, y en lo que se refiere a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se hace necesaria, en primer lugar, la trasposición de la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/ CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros. Esta Directiva, con una finalidad eminentemente práctica, establece, dentro del régimen actual aplicable en el comercio intracomunitario de bienes, disposiciones específicas cuyo objetivo es lograr un tratamiento armonizado en todos los Estados miembros de determinadas operaciones del comercio transfronterizo para conseguir una tributación simplificada y uniforme.

Por una parte, se incorporan al ordenamiento interno las reglas armonizadas de tributación en el IVA de los denominados acuerdos de venta de bienes en consigna. Esto es, los acuerdos celebrados entre empresarios o profesionales para la venta transfronteriza de mercancías, en las que un empresario (proveedor) envía bienes desde un Estado miembro a otro, dentro de la Unión Europea, para que queden almacenados en el Estado miembro de destino a disposición de otro empresario o profesional (cliente), que puede adquirirlos en un momento posterior a su llegada. Este tratamiento simplificado será de aplicación únicamente cuando los bienes sean adquiridos por el cliente dentro del plazo de un año desde la llegada al Estado miembro de destino. La fecha de adquisición será la que deberá tenerse en cuenta a efectos del devengo de las respectivas operaciones intracomunitarias.

En todo caso, los empresarios o profesionales podrán optar por no acogerse a la simplificación incumpliendo las condiciones previstas para su aplicación.

Por último, una vez asumido por todos los Estados miembros que la lucha contra el fraude en las operaciones intracomunitarias de bienes exige una actuación coordinada y diligente que garantice la adecuada asignación de los números de identificación a efectos del IVA (NIF-IVA) a los operadores que realicen estas operaciones, efectuada través del Registro de operadores intracomunitarios, así como la actualización y control permanente del censo VIES (Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA), listado donde constan todos los operadores intracomunitarios que hayan obtenido un NIF-IVA, y la vigilancia en el cumplimiento con la declaración de operaciones intracomunitarias, se modifican los requisitos exigidos para la aplicación de la exención a las entregas intracomunitarias de bienes.

A tal efecto, para la aplicación de la exención, junto con la condición de que los bienes se transporten a otro Estado miembro, como condición material y no formal, será necesario que el adquirente disponga de un número de identificación a efectos del IVA atribuido por un Estado miembro distinto del Reino de España que haya comunicado al empresario o profesional que realice la

entrega intracomunitaria y que este último haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, efectuada a través del modelo 349.

Tal y como se ha señalado, la Directiva (UE) 2018/1910, ha pasado a regular los denominados acuerdos de ventas de bienes en consigna. Para garantizar la correcta aplicación de las medidas de simplificación derivadas de estos acuerdos, se establece la obligación de que los empresarios y profesionales que participan en los mismos deban llevar libros registros específicos referidos a estas operaciones. La llevanza y constancia de las operaciones en los nuevos registros se configura no únicamente como un requisito formal sino como un requisito sustantivo, puesto que su cumplimiento será necesario para la aplicación de la simplificación. En este sentido, el mencionado Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 ha modificado el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 para regular de forma armonizada el contenido de estos nuevos libros registros.

Por otra parte, y como se ha expuesto anteriormente, la Directiva reguladora del Impuesto ha establecido la obligación de que el vendedor que expida o transporte bienes a otro Estado miembro en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna presente la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, efectuada a través del modelo 349.

Finalmente, la Directiva (UE) 2019/475 del Consejo, de 18 de febrero de 2019 determina la inclusión del municipio italiano de Campione d´Italia y las aguas italianas del Lago de Lugano en el territorio aduanero de la Unión y en el ámbito de aplicación territorial de la Directiva 2008/118/CE.

Así pues, por la necesidad de dar cumplimiento al artículo 26 del Concierto Económico se hace necesario, mediante el presente Decreto Foral Normativo, introducir en nuestra Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido las modificaciones aludidas, actualizando de esta forma el régimen jurídico del citado impuesto.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19. (BOB nº 80 de 29/04/2020 (V))

La Organización Mundial de la Salud elevó el pasado 11 de marzo de 2020 la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el COVID-19 a pandemia internacional, ya que su propagación internacional supone un riesgo para la salud pública de los países y exige una respuesta internacional coordinada. En este contexto, mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y mediante el Real Decreto 487/2020, de 10 de abril, se produce una nueva prórroga de esta situación excepcional.

En el ámbito de las competencias tributarias reconocidas en virtud del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en el Territorio Histórico de Bizkaia se han adoptado una serie de medidas tributarias excepcionales a fin de mitigar el impacto económico negativo que la emergencia sanitaria actual está produciendo en general sobre las personas contribuyentes mediante el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19. Dichas medidas se centraron, fundamentalmente, en la suspensión o prórroga de determinados plazos, en la suspensión de la tramitación de los procedimientos tributarios, en el aplazamiento de deudas tributarias, en la suspensión transitoria de la notificación de las providencias de apremio y en la exoneración de la obligación de realizar ciertos pagos fraccionados.

Sin embargo, la permanencia de las circunstancias extraordinarias y la incertidumbre sobre su duración obligan a implementar un segundo paquete de medidas que se encuentran dirigidas a flexibilizar y agilizar determinados tratamientos tributarios a fin de que los y las contribuyentes cuenten con plazos razonables que posibiliten su aplicación, las cuales se contienen en el presente Decreto Foral Normativo, que consta de cua-

tro artículos, una disposición adicional y 3 disposiciones finales.

En el artículo 1 se establecen algunas medidas de flexibilización en relación con la caracterización de determinados fondos de inversión a largo plazo europeos a efectos tributarios. A este respecto, en el Título I de la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se reguló el tratamiento tributario de los Fondos de inversión a largo plazo europeos y medidas tributarias de impulso a la innovación, a la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva, con los objetivos, entre otros, de garantizar el desarrollo de la actividad económica, conseguir la generación de riqueza, la creación de empleo y el desarrollo del Territorio Histórico de Bizkaia de una manera inteligente, inclusiva y sostenible, compartiendo por tanto los principales objetivos de la Estrategia Europa 2020, y del proyecto Bizkaia Goazen 2030.

La actual situación de emergencia sanitaria está provocando muchos problemas de liquidez, en general y especialmente para las personas físicas y las Pymes, así como importantes tensiones en los mercados financieros, por lo que se hace imprescindible aliviar algunos de los requisitos introducidos por la citada Norma Foral a fin de que los Fondos de inversión a largo plazo europeos se caractericen a efectos tributarios como Fondos europeos para el impulso de la innovación, para el impulso de la financiación de la actividad económica y para el impulso de la capitalización productiva.

Así, por lo que se refiere a los Fondos europeos para el impulso de la innovación, se posibilita que el periodo máximo de carencia sea de 2 años en lugar de 1, para préstamos que hayan sido concedidos entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2020 y se amplía en otro año el plazo máximo de un año desde el desembolso de la aportación por parte de sus partícipes para que los Fondos europeos para el impulso de la innovación, para el impulso de la financiación de la actividad económica y para el impulso de la capitalización productiva, destinen los fondos que capten a la concesión de préstamos, o al desembolso de las aportaciones al capital o a los fondos propios de las entidades participadas, a la adquisición de activos no corrientes y a su arrendamiento, según corresponda, cuando dicho plazo máximo venza en 2020.

En referencia al artículo 2, se flexibilizan determinados tratamientos tributarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de manera que, con carácter transitorio, se establece la ampliación de ciertos plazos relacionados con el tratamiento que la inversión en vivienda habitual tiene a efectos de este impuesto, tales como el plazo para la materialización de las cantidades depositadas en cuentas vivienda o para la ejecución de las obras de construcción de la vivienda o entrega de cantidades a cuenta al promotor de aquélla, además de la ampliación del plazo para la reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual con posterioridad a la adquisición de la nueva.

A estos efectos, para aquellas cuentas vivienda cuyo plazo de materialización finalice entre el 1 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2020, se amplía de 6 a 7 años el plazo para proceder a la inversión. De igual manera, se amplía de 4 a 5 años el plazo para la finalización de la construcción de la vivienda cuando este finalice en el plazo señalado con anterioridad. Asimismo, el plazo para materializar la reinversión de las cantidades obtenidas en la transmisión de la vivienda habitual pasa de dos a tres años.

En cuanto al artículo 3, en el mismo se regulan varias medidas que afectan al Impuesto sobre Sociedades, consistiendo la mayoría de ellas en el establecimiento de una ampliación de plazos en relación con aquellos recogidos en la norma-

tiva vigente, que será de aplicación cuando estos últimos finalicen, en general, en el año 2020.

En primer lugar, se amplía en 12 meses adicionales el plazo en el que debe llevarse a cabo la puesta a disposición de determinados elementos nuevos del inmovilizado material para que sea posible aplicar la amortización libre o acelerada en relación con los mismos. A continuación, se concede un año adicional para que los y las contribuyentes puedan materializar las reinversiones que dan derecho a no integrar las rentas obtenidas en una transmisión previa a las que se refieren los artículos 36 y 38 de la Noma Foral del Impuesto sobre Sociedades, ampliándose, asimismo, en 6 meses en este caso, el plazo de tres meses para reinvertir el importe generado por la venta de un elemento patrimonial cuya adquisición hubiese servido para consolidar el derecho a aplicar la mencionada no integración de rentas, en el supuesto de que dicha venta se hubiera realizado antes del total cumplimiento del periodo de mantenimiento obligatorio.

De igual manera, se concede un año adicional para materializar las cantidades destinadas a dotar la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, recogida en el artículo 53 de la Norma Foral del Impuesto, a alguna de las finalidades contempladas en dicho artículo, cuando el plazo para hacerlo venza en 2020. En lo que se refiere a esta reserva, se introduce, además, la obligación de presentar una comunicación a la Administración tributaria informando del cambio en el calendario y de las razones que han llevado a establecerlo cuando las cantidades dotadas a la misma se hubieran destinado a la adquisición de determinadas participaciones y se dé esta circunstancia.

En cuanto a los proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica a los que se refiere el artículo 64 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, se habilita la posibilidad de formalizar los contratos de financiación de aquellos proyectos que se hayan iniciado en el 2020 dentro de los nueve primeros meses de ejecución de los mismos, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello, estableciéndose, adicionalmente, que será de aplicación la deducción a la que se refiere el mencionado artículo en relación a proyectos que tengan carácter plurianual cuando su ejecución hubiera comenzado con anterioridad a la suscripción del contrato de financiación, siempre que el mismo se firme en los nueve primeros meses del período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2020. Finalmente en lo que se refiere al mencionado artículo 64 bis, se posibilita la modificación de los contratos de financiación de estos proyectos cuando se encuentren en curso en 2020, con el fin de reajustar el calendario de pagos y de gastos e inversiones previamente establecido si fuera necesario, y se admite de forma extraordinaria la subrogación en la posición del contribuyente que participa en contratos de financiación que ya se encuentren formalizados, siempre que dicha subrogación se realice dentro de los primeros nueves meses del periodo impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2020.

Por último, se amplía en seis meses, cuando venza entre 16 de marzo de 2020 y el 31 de diciembre, el plazo para la sustitución de aquellos activos no corrientes o elementos patrimoniales que hubiesen servido para consolidar el derecho a aplicar determinadas deducciones respecto de los que no se hubiera cumplido en su totalidad el periodo de mantenimiento.

Finalmente y como consecuencia de ciertas prorrogas de los plazos mercantiles aprobadas mediante el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, se concede de manera extraordinaria una ampliación optativa del plazo de presentación de autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades a aquellas microempresas y pequeñas empresas que, con motivo de haberse acogido a lo dispuesto en el artículo 40 del citado Real Decreto-ley, hayan aprobado sus cuentas anuales en un plazo posterior al de los 6 meses siguientes a la finalización del periodo impositivo al que correspondan. En este supuesto, y siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos para ello, el plazo extraordinario de presentación

de autoliquidaciones concluirá el día 25 del mes siguiente a aquel en el que se hayan aprobado las cuentas anuales. Este plazo extraordinario será, asimismo, aplicable por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de las autoliquidaciones correspondientes a las rentas que obtengan a través de un establecimiento permanente, siempre y cuando cumplan requisitos de carácter análogo a aquellos exigidos a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, el artículo 4 se ocupa de las modificaciones introducidas que afectan a los y a las contribuyentes del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A este respecto, y en coherencia con la extensión de plazos introducidas en el ámbito del IRPF en los tratamientos tributarios relacionados con la vivienda habitual, para la aplicación del tipo de gravamen del 2,5 por 100 en las transmisiones de vivienda, se amplían en seis meses los plazos para la presentación de la documentación justificativa de que la vivienda cumple los requisitos para ser considerada vivienda habitual de la persona adquirente y para que, cuando se trate de la habilitación de un local para vivienda, el o la contribuyente acredite que el mismo ha obtenido la licencia de primera utilización u ocupación como vivienda, siendo esta ampliación aplicable cuando el plazo ordinario finalice entre el 16 de marzo y el 31 de diciembre de 2020. Además, se introduce una exención adicional que afecta a la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados, y que se aplicará a las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios, cuando dichas novaciones se formalicen al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19. (BOB nº84 de 6/05/2020 (V))

La crisis sanitaria mundial originada por la COVID-19 declarada pandemia por la Organización Mundial de la Salud ha exigido la adopción de medidas por parte de los países afectados a fin de aunar esfuerzos para combatir esta enfermedad y limitar en la medida de lo posible los daños personales y económicos provocados.

En este contexto, mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que incluye, entre otras cuestiones, limitaciones a la libertad de circulación, con lo efectos que ello supone para la ciudadanía, particularmente para las personas trabajadoras y empresas. El estado de alarma ha sido prorrogado en dos ocasiones primeramente hasta el 26 de abril y, posteriormente, hasta el próximo día 9 de mayo.

En el ámbito de las competencias tributarias reconocidas en virtud del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en el Territorio Histórico de Bizkaia, se han adoptado una serie de medidas tributarias excepcionales a fin de mitigar el impacto económico negativo que la emergencia sanitaria actual está produciendo en general sobre las personas contribuyentes.

Las primeras medidas de contención se aprobaron con los primeros compases de la situación de emergencia sanitaria, fundamentalmente, por medio del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, y las disposiciones que se han dictado en su desarrollo. La permanencia de las circunstancias extraordinarias y la incertidumbre sobre su duración motivó un segundo paquete de medidas de contención establecidas a través del Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19, si bien habrá que atender a la evolución de la situación para determinar si es necesario profundizar en alguna de las medidas aprobadas o adoptar medidas adicionales.

Las medidas adoptadas en esta primera fase han tenido como objetivo fundamental proteger

a los y las contribuyentes más vulnerables, como son las personas físicas y las micro y pequeñas empresas, y están alineadas con las medidas que están adoptando los países de nuestro entorno. El G-20, reunido el 15 de abril, acordó un Plan de Acción para coordinar las políticas y medidas económicas de los miembros, y señaló la necesidad de utilizar todos los instrumentos existentes de política económica para apoyar la economía, mantener la confianza y la estabilidad financiera, y evitar efectos negativos profundos en las economías.

En este momento, todo parece indicar que nos encontramos ya en los inicios de una segunda fase en la que, una vez que se eliminen o reduzcan las medidas de confinamiento y paralización de la actividad económica en el marco de la emergencia sanitaria, resulta indudablemente prioritario analizar y adoptar las medidas precisas para garantizar que el proceso de recuperación económica se produce con la mayor rapidez e intensidad posibles.

En este contexto, se identifica un primer escenario temporal en el que es necesario adoptar medidas urgentes que permitan incentivar la realización de determinadas actividades en los meses que restan del año 2020, lo que se aborda por parte de la Diputación Foral de Bizkaia por medio de la aprobación del plan Bizkaia Aurrera!, que incluye medidas directas de activación económica en el ámbito de competencias de la Diputación Foral de Bizkaia, así como una serie de medidas tributarias que se contemplan, en lo fundamental, en el presente Decreto Foral Normativo, que se podrían catalogar como «de choque», tienen un claro carácter coyuntural y se articulan en tres artículos, en función de la figura impositiva o del régimen tributario afectado.

A este respecto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha recomendado a todos los Estados miembros de la misma que adopten medidas decididas para permitir que se produzca esa reactivación económica y se minimicen los daños al tejido productivo derivados de las medidas de confinamiento y aislamiento social precisas para garantizar una adecuada respuesta sanitaria frente a la pandemia.

En este sentido, incorpora una recomendación expresa de que se amplíen las reglas de compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades, bien extendiendo los plazos o las magnitudes de compensación de bases negativas que puedan producirse en el ejercicio 2020, como consecuencia de los efectos económicos de la pandemia, o incluso permitiendo una compensación hacia atrás de esas pérdidas, de forma que puedan dar lugar a una devolución de los impuestos pagados en los ejercicios anteriores.

Diversos Estados miembros de la Unión Europea, en particular, Italia o Dinamarca, siguiendo la línea iniciada por otras economías desarrolladas del continente asiático, donde primero sufrieron los efectos de la pandemia, así como por otros países miembros de la OCDE, como Australia o Nueva Zelanda, han establecido instrumentos que permiten recibir una compensación fiscal por la caída de la facturación o del beneficio empresarial derivada de la pandemia, como un mecanismo adecuado para reforzar el mantenimiento de la actividad económica en esta fase de la emergencia sanitaria.

El artículo 1 de este Decreto Foral Normativo establece una serie de medidas de choque coyunturales en el ámbito de la imposición empresarial. La primera de ellas se diseña, teniendo presente la articulación del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, sus mecanismos de compensación de pérdidas y la necesidad de obtener los recursos precisos para el mantenimiento y la recuperación de la actividad económica, que pueden verse mermados por la necesidad de satisfacer la cuota del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 en los próximos meses, en los que precisamente mayor necesidad de movilización de recursos económicos van a tener las empresas afectadas por la paralización o reducción intensa de su actividad. Como mecanismo de alivio ante esta situación, el apartado Uno establece una deducción extraordinaria a aplicar en la declaración del

Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019, que permite a los contribuyentes que acrediten una reducción sustancial de su actividad o rendimientos, en línea con los requisitos establecidos en el Derecho comparado al respecto, disponer de una cantidad de hasta el 60 por 100 de la cuota efectiva de este impuesto para las finalidades que a continuación se enumeran: la compensación de las pérdidas producidas en 2020, la realización de inversiones en activos nuevos, la realización de proyectos de I+D+i o la financiación de los realizados por otros contribuyentes al amparo de lo previsto en el artículo 64.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la creación de empleo o el fomento del emprendimiento en microempresas, pequeñas o medianas empresas.

En su apartado Dos, con el fin de incrementar el empleo en el ejercicio 2020, se eleva el límite de la deducción por creación de empleo, contemplada en el artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, que pasa de 5.000 euros a 7.500 euros.

El apartado Tres establece una medida que pretende fomentar la actividad de emprendimiento realizada por las personas jurídicas en el ejercicio 2020, haciendo que les sea de aplicación la deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras, ya implantada en 2018 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, con carácter coyuntural y extraordinario, se incorpora al ámbito de aplicación de la deducción la toma de participaciones en microempresas, pequeñas o medianas empresas, siempre que se cumplan requisitos de naturaleza similar a los que ya se exigen para las participaciones en startups o en empresas innovadoras. Se pretende mediante este instrumento involucrar en mayor medida la participación de las propias empresas en la recuperación, reactivación y fortalecimiento del tejido empresarial de Bizkaia.

Finalmente, en el apartado Cuatro del artículo 1, se introduce un mecanismo extraordinario de amortización acelerada para los activos nuevos que se adquieran en el ejercicio 2020, siguiendo la tendencia iniciada por la fiscalidad de otros Estados desarrollados, como, por ejemplo, Australia, centrado en incentivar el esfuerzo que los contribuyentes necesiten realizar para recuperar su competitividad en un contexto económico tan complejo como el que se produce en estos momentos.

El artículo 2, por su parte, introduce medidas coyunturales de reactivación en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por un lado, en aras a impulsar la actividad de determinados sectores cuya actividad se ha visto bruscamente paralizada y en los que por sus características es más difícil incidir a través de las ayudas directas al consumo, se introduce una nueva deducción temporal por la realización de obras de renovación en la vivienda habitual, que se inicien desde la entrada en vigor de este Decreto Foral Normativo y hasta 31 de diciembre de 2020, siempre que la vivienda tenga una antigüedad mínima de 10 años, las obras ejecutadas estén sometidas a licencia municipal de obra y el presupuesto de ejecución material de las mismas sea como mínimo de 3.000 de euros. Esta deducción será del 10 por ciento de las cantidades satisfechas por las ejecuciones de obra, que deberán justificarse aportando la factura correspondiente, y tendrá un límite máximo de 1.500 euros.

A continuación, en el siguiente apartado, se prevé para las personas físicas la posibilidad de aplicar en 2020 la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas, establecida en el artículo 1 del presente Decreto Foral Normativo para las personas jurídicas, en sustitución de la deducción contenida en el artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con las mismas intensidades y determinadas especialidades que son propias de la regulación vigente de esta deducción en la actualidad.

En ninguna situación como la que estamos viviendo se ha puesto de manifiesto de forma más patente la intensa dependencia existen-

te en la sociedad moderna entre la actividad económica y, en particular, el consumo y las nuevas tecnologías. Por ello, acorde con el Plan de digitalización del comercio local puesto en marcha por la Diputación Foral de Bizkaia en el marco del plan Bizkaia Aurrera!, el apartado Tres del artículo 2 de este Decreto Foral Normativo regula para los y las contribuyentes que realicen actividades económicas una deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al periodo impositivo 2020, del 10 por 100 de las cantidades que destinen a introducir herramientas digitales en sus procesos de comercialización y venta, de acuerdo con los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente, con un límite de 300 euros.

Finalmente, el artículo 3 pretende fomentar la solidaridad ciudadana y empresarial con aquellas actividades esenciales para el desarrollo personal que se han visto fuertemente perjudicadas por la pandemia. Para ello, se declaran determinadas actividades como prioritarias en el Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2020, a efectos de los incentivos fiscales previstos en la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, y en concreto, de su artículo 42.

Así en primer lugar se abre como ámbito de incentivación prioritario las actividades de investigación orientadas a la lucha contra la Covid-19, facultando a la Diputación Foral de Bizkaia para que, con posterioridad, determine las entidades merecedoras de la calificación de prioritarias.

Asimismo, al objeto de lograr el apoyo económico de las empresas y de la ciudadanía al mundo de las artes escénicas y del deporte, se declaran como prioritarias para el año 2020, por un lado, a determinadas entidades que aglutinan a la inmensa mayoría de los y las operadoras del mundo de las artes escénicas en Bizkaia, y, por otro, a las federaciones deportivas del País Vasco y sus entidades asociadas, en lo referente al deporte federado no profesional y al deporte escolar.

DECRETO FORAL NORMATIVO 5/2020, de 5 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales para hacer frente al COVID-19. (BOB 86 de 8/05/2020 (V))

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en sus artículos 26 y 33 que el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales, respectivamente, son tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Recientemente se ha aprobado en el ámbito de Territorio Común, el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, que regula nuevas medidas de urgencia para luchar contra la crisis sanitaria provocada por el COVID-19, tras la aprobación del Real Decreto-ley 9/2020, de 28 de marzo, por el que se adoptan medidas complementarias, en el ámbito laboral, para paliar los efectos derivados del COVID-19 y del Real Decreto-ley 10/2020, de 29 de marzo, por el que se regula un permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población en el contexto de la lucha contra el COVID-19.

Mediante el Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, mencionado, se pretende dar respuesta a la persistencia y profundización de las circunstancias económicas y sociales excepcionales provocadas por el COVID-19, sumándose a las medidas adoptadas a nivel comunitario. Concretamente se persigue, en primer lugar, la adopción de un nuevo paquete de medidas de carácter social dirigidas al apoyo a personas trabajadoras, consumidores y consumidoras, familias y colectivos vulnerables, haciendo especial hincapié en aquellos que más lo necesitan; y, en segundo lugar, la puesta en marcha de un conjunto de medidas de diversa naturaleza con impacto directo en el refuerzo de la actividad económica, así como actuaciones encamina-

das a apoyar a empresas y a trabajadoras y trabajadores autónomos.

En concreto, y en lo que a la regulación contenida en este Decreto Foral Normativo se refiere, las medidas restrictivas de la actividad comercial y de la movilidad derivadas de la declaración del estado de alarma, van a suponer para las empresas una disminución de su facturación, lo que va a generar tensiones de liquidez debido a la necesidad de seguir afrontando costes fijos de operación.

Así, en el mencionado Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, se han establecido para las trabajadoras y trabajadores autónomos y PYMES, con menor capacidad de financiación que las grandes empresas, medidas tendentes a reducir sus costes energéticos, para así aliviar la carga financiera que van a soportar transitoriamente las empresas.

En relación con lo anterior, se ha establecido un mecanismo de suspensión del pago de la factura de electricidad, gas natural y determinados productos derivados del petróleo, por parte del titular del contrato a la comercializadora de electricidad y gas o, en su caso, la distribuidora en gases manufacturados y Gas Licuado del Petróleo (GLP) canalizado. De esta forma, y con el fin de que las comercializadoras no asuman cargas de tesorería indebidas, se les exime de afrontar el pago de la liquidación de los impuestos indirectos que gravan estos consumos durante el periodo de suspensión del pago.

Concretamente, se dispone la exención de liquidar el IVA, el Impuesto Especial de la Electricidad y el Impuesto Especial de Hidrocarburos de las facturas cuyo pago haya sido suspendido, de forma que los importes deberán ser sufragados cuando el consumidor haya saldado el pago de dichas facturas.

Así pues, en cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 26 y 33 del Concierto Económico se hace necesario, mediante el presente Decreto Foral Normativo, introducir en la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia las modificaciones aludidas en el ámbito tributario.

DECRETO FORAL NORMATIVO 6/2020, de 26 de mayo, de medidas complementarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19. (BOB nº100 de 28/5/2020 (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 es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Tras la declaración por la Organización Mundial de la Salud de la pandemia internacional provocada por la COVID-19 el pasado 11 de marzo, se han adoptado medidas urgentes con el objetivo de amortiguar el impacto de esta crisis sin precedentes.

Ante esta situación excepcional, se declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19, mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y se establecieron, entre otras cuestiones, limitaciones a la libertad de circulación, con los efectos que ello supone para trabajadores y trabajadoras, empresas y ciudadanía.

Como consecuencia de las medidas excepcionales adoptadas por el citado Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, muchas actividades económicas se han visto obligadas a suspender su actividad o a reducir drásticamente la misma.

Por este motivo, se han aprobado diversos Reales Decretos-leyes que tienen por objeto hacer frente a las consecuencias derivadas de las medidas implantadas para afrontar esta situación excepcional.

Recientemente, se ha aprobado el Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, con el objetivo de incorporar un nuevo paquete de medidas que refuerce, complemente y amplíe las adoptadas anteriormente. De este modo, se pretende dar soporte al teji-

do productivo y social, y a su vez, facilitar que la actividad económica se recupere en cuanto empiece a remitir esta situación de emergencia de salud pública.

En lo que respecta a las medidas fiscales, y para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, se establece hasta el 31 de julio de 2020, un tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, mportaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios.

Asimismo, se introducen cambios en el cálculo de los pagos fraccionados de la cuota trimestral del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia del estado de alarma declarado en el período impositivo 2020.

Además, teniendo en cuenta que el confinamiento ha hecho incrementar la demanda de productos culturales y de información de la ciudadanía, para facilitar el acceso a los libros, periódicos y revistas digitales, se reduce al 4 por ciento el tipo impositivo aplicable a los libros, periódicos y revistas digitales eliminando así, la discriminación existente en materia de tipos impositivos entre el libro físico y el libro electrónico.

Finalmente, para flexibilizar el régimen de pymes y autónomos, se elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece para la renuncia al régimen especial simplificado y al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo volver a aplicar dichos regímenes en el ejercicio 2021, siempre que cumplan los requisitos normativos para su aplicación.

DECRETO FORAL NORMATIVO 7/2020, de 16 de junio, de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19. (BOB nº114, de 17/06/2020 (IS, IRPF, ISD, ITPyAJD, GT))

La Diputación Foral de Bizkaia, en el ámbito de las competencias tributarias reconocidas en virtud del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en el Territorio Histórico de Bizkaia, ha adoptado una serie de medidas tributarias excepcionales a fin de mitigar el impacto económico negativo que la emergencia sanitaria actual provocada por la COVID-19 está produciendo, en general, sobre las personas contribuyentes, desde la declaración del estado de alarma, que ha supuesto, entre otras restricciones, fuertes limitaciones a la libertad de circulación.

En una primera fase se aprobaron el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, que fue complementado por una serie de disposiciones dictadas en su desarrollo, y el Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19. Las medidas adoptadas en estas disposiciones han tenido como objetivo fundamental flexibilizar los plazos que condicionan la aplicación de ciertos tratamientos tributarios en el ámbito de la imposición directa a fin de proteger a los y las contribuyentes más vulnerables, como son las personas físicas y las micro y pequeñas empresas, estando las mismas alineadas con las medidas que han sido adoptadas en otros países de nuestro entorno.

Con posterioridad, una vez iniciada la denominada fase de desescalada, se aprobó el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, que contiene una serie de preceptos cuyo contenido se encuadra en el plan urgente de reactivación del territorio aprobado por la Diputación Foral de Bizkaia, denominado Bizkaia aurrera!, en el que se incluyen medidas fiscales coyunturales de activación económica en el ámbito de sus competencias, catalogadas como "de choque". A continuación, fueron

aprobados dos Decretos Forales Normativos adicionales, cuyo ámbito de aplicación se circunscribe a la esfera de la imposición indirecta.

Así, y con el objeto de complementar las disposiciones recogidas en la normativa mencionada, el presente Decreto Foral Normativo establece una serie de medidas adicionales, entre la que destaca la eliminación del pago fraccionado en el Impuesto sobre Sociedades para aquellas empresas que se han visto afectadas en mayor medida por la crisis sanitaria, a fin de no mermar su ya exigua liquidez. Asimismo, se introducen ajustes de carácter técnico cuya finalidad es corregir dos errores identificados en el articulado del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

El presente Decreto Foral Normativo consta de 5 artículos y de 3 disposiciones finales.

En el artículo 1 se subsanan los errores detectados en el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, a los que se refiere el párrafo anterior. En primer lugar, se modifica el ejercicio a tener en cuenta para establecer el tipo de gravamen entre el que deberá dividirse el importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2019, a la que se refiere el artículo 1 del mencionado Decreto Foral Normativo, cuando los importes correspondientes se apliquen a la finalidad de compensar la base imponible negativa del contribuyente, pasando este a referirse al ejercicio 2019, objeto de la autoliquidación. En segundo lugar, se corrige una referencia errónea existente en el artículo 3 del mismo Decreto Foral Normativo en relación con la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas aplicable por los y las contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concretándose que los mismos fondos no podrán dar derecho a aplicar esta deducción en más de una persona o entidad.

Por lo que se refiere al artículo 2, y dentro del ámbito de la imposición empresarial, se introducen tres medidas. Por un lado, se establece una medida de protección para las empresas obligadas a efectuar el pago fraccionado por el Impuesto sobre Sociedades, eximiendo del mismo a las entidades que hayan visto reducido significativamente su volumen de operaciones, no exigiéndoles, por tanto, un impuesto anticipado sobre unos beneficios que con casi toda probabilidad no van a obtener. Esta medida no afectará a los grupos fiscales ni a las sociedades patrimoniales, que deberán realizar el pago fraccionado correspondiente al ejercicio 2020 de conformidad con las reglas generales aplicables.

Por otro lado, se modifica el régimen de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios iniciados en 2019 para aquellos contribuyentes cuyo plazo para la formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio se haya ajustado a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, modificado por el Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19. Estos artículos introducen medidas extraordinarias aplicables a las personas jurídicas de derecho privado y al funcionamiento de los órganos de gobierno de las sociedades anónimas cotizadas. Entre otras, se suspenden los plazos de formulación de las cuentas anuales y, en consonancia, se retrasan los plazos para su aprobación. Por una parte, el Real Decreto-ley 19/2020 introduce nuevas modificaciones a este respecto y establece que el plazo de tres meses para formular las cuentas anuales y demás documentos legalmente obligatorios se computará desde el 1 de junio de 2020 y no desde la finalización del estado de alarma.

Por otra parte, se reduce a dos meses el plazo para aprobar las cuentas anuales desde que finaliza el plazo para su formulación. Esta sus-

pensión en los plazos mercantiles fue tenida en cuenta por el Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19, al conceder de manera extraordinaria una ampliación optativa del plazo de presentación de autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades a aquellas microempresas y pequeñas empresas.

El presente Decreto Foral Normativo toma en consideración los efectos de las citadas prorrogas de los plazos mercantiles en aquellas empresas que no pueden por su dimensión acogerse al citado plazo extraordinario de declaración del Impuesto sobre Sociedades y, en consecuencia, les faculta cuando no hayan podido aprobar sus cuentas anuales con anterioridad a la finalización del plazo voluntario de autoliquidación del Impuesto para que presenten la declaración con las cuentas anuales disponibles a ese momento, presentando una autoliquidación complementaria una vez aprobadas las mismas en un plazo máximo que se extiende hasta el 25 de noviembre de 2020.

Por último, se determina que los contratos de arrendamiento financiero suscritos o renegociados en 2020 podrán establecer cuotas decrecientes de recuperación del coste del bien y, sin embargo, aplicar lo dispuesto en el artículo 18 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En el artículo 3 se introduce una medida que afecta a la imposición directa del personal sanitario y que trae causa en la constitución de un seguro colectivo gratuito a favor de todo el personal sanitario para hacer frente a las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa directa de la COVID-19. Mas de cien entidades aseguradoras han comprometido una cuantiosa aportación para constituir un fondo solidario, con el que se suscribirá un seguro de vida colectivo que cubrirá de manera gratuita el fallecimiento de quienes cuidan de la salud de todos los ciudadanos y ciudadanas en la presente crisis sanitaria, así como un subsidio para quienes resulten hospitalizados, extendiéndose su cobertura desde el 14 de marzo hasta el 30 de septiembre de 2020.

El personal sanitario cubierto está formado, entre otros, por personal médico y de enfermería, auxiliares de enfermería, celadores y personal de ambulancias que trabajan en hospitales, centros de salud y servicios de urgencias y emergencias públicos y en hospitales privados, así como las personas que trabajan en residencias de mayores públicas y privadas. Así, mediante el presente Decreto Foral Normativo se dejan exentas las prestaciones derivadas de dichas contingencias tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En referencia al artículo 4, se introduce una exención adicional en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que afecta a la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados, y que se aplicará a las escrituras de formalización de las moratorias, tanto de las legales, como de las convencionales suscritas al amparo de un acuerdo marco sectorial, como medida destinada a facilitar e incentivar la adopción de estas medidas de aplazamiento de las deudas por parte de las entidades.

Finalmente, por lo que respecta al artículo 5, en el ámbito de la colaboración social en la aplicación de los tributos y, en particular, del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, se establece en el artículo 94.1 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, un nuevo supuesto de colaboración con las entidades encargadas de la gestión de la prestación económica no contributiva de la Seguridad Social del ingreso mínimo vital.

DECRETO FORAL NORMATIVO 8/2020, de 30 de junio, de corrección de errores del Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y

en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19. (BOB nº124 de 01/07/2020 (IS, IRPF, ISD, ITPyAJD, GT))

Con fecha 16 de junio ha sido aprobado el Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16

de junio de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19.

A partir de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el día 17 de junio ha sido detectada una imprecisión en el segundo párrafo de su artículo 2. Dos.1 por lo que se procede a su subsanación.

DECRETO FORAL 3/2020, de 28 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se aprueba el Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas. (BOB nº19 de 29/01/2020 (GT))

Como ha ocurrido en ocasiones anteriores, el inicio de un nuevo mandato de las Juntas Generales y de la Diputación Foral de Bizkaia es el momento oportuno para replantearse la organización interna y la forma de trabajar del Departamento de Hacienda y Finanzas, así como para dar nuevos pasos en las direcciones que la experiencia acumulada durante las legislaturas anteriores ha revelado como más positivas y fructíferas de cara a la consecución de los objetivos prioritarios tanto del propio Departamento de Hacienda y Finanzas como de la Diputación Foral de Bizkaia en su conjunto.

En este sentido, la Dirección General de Hacienda ha venido realizando durante los últimos tiempos un gran esfuerzo por aumentar la coordinación y la colaboración, no solo con las demás Direcciones del Departamento de Hacienda y Finanzas, sino también con los otros Departamentos de la Diputación Foral de Bizkaia.

Asimismo, este proceso de reforzamiento de la coordinación y de la colaboración también ha sido desarrollado de forma interna dentro de la propia Dirección General de Hacienda, mediante la creación de unidades y de órganos encargados de prestar servicios transversales de asistencia y de coordinación al conjunto de la misma, de entre los que destaca la creación en un primer momento de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica.

Además, la Hacienda Foral de Bizkaia ha llevado a cabo en estos años anteriores un importante trabajo de segmentación de los contribuyentes, para poder ser lo más eficaz y eficiente posible en el cumplimiento de sus dos principales objetivos, de lucha contra el fraude fiscal y de asistencia a dichos contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aumentando la seguridad jurídica de los mismos, mediante una adecuada atención, interlocución y conocimiento de las diferentes situaciones tributarias en las que se encuentran.

Como consecuencia de este trabajo, se han ido creando unidades funcionales encargadas de realizar tareas especializadas, integradas por personal al que se ha dado la formación necesaria, capaces de ofrecer un servicio de alta calidad a los órganos del Departamento de Hacienda y Finanzas que lo requieran, y dotadas de las herramientas informáticas adecuadas para el desarrollo de su labor.

Otro de los grandes retos que lleva afrontando la Dirección General de Hacienda desde hace tiempo es el diseño y desarrollo de un nuevo sistema de información mediante la construcción de plataformas tecnológicas que permitan un mejor tratamiento de los datos y una mayor conectividad, con objeto de aumentar los servicios que se prestan a la ciudadanía por vía electrónica.

De otro lado, en lo que respecta al ámbito de la gestión interna de la Dirección General de Ha-

cienda, tradicionalmente, ésta ha desarrollado y utilizado aplicaciones informáticas creadas ad-hoc para cada uno de los distintos impuestos de su competencia, y para cada una de las distintas funciones que tiene encomendadas, lo cual genera un alto coste anual de mantenimiento y actualización de las citadas aplicaciones. Por ello, en 2018, se dio un primer paso en el diseño y desarrollo de aplicaciones propias y específicas que permitan a la Dirección General de Hacienda cumplir las tareas que tiene atribuidas (de información y asistencia a los contribuyentes, gestión, inspección y recaudación de tributos), utilizando herramientas tecnológicas únicas y de uso común por todos sus órganos.

En este contexto, con el presente Reglamento de Estructura Orgánica se pretende dotar a la Dirección General de Hacienda de la estructura necesaria para potenciar el funcionamiento de la Administración Tributaria Foral como un todo, con objeto de eliminar o de minimizar el riesgo de que los obligados tributarios puedan aprovechar las zonas menos iluminadas que, en otro caso, pueden originarse entre los focos de gestión, inspección y recaudación, si las actuaciones de dichos órganos se planifican y ejecutan de manera autónoma, sin la suficiente integración, coordinación y comunicación entre todos ellos, y de mejorar las posibilidades de asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, reduciendo sus costes indirectos.

La planificación de las actuaciones de la Administración Tributaria Foral de manera integral e integrada, y el análisis conjunto de la situación tributaria global de los obligados tributarios, evitará que los contribuyentes con comportamientos elusivos puedan aprovechar las fisuras que, de otro modo, pueden aparecer, si los órganos de gestión, inspección y recaudación actúan de manera independiente, o si son analizados de forma aislada, única y exclusivamente, desde el punto de vista de cada uno de los tributos a los que están sujetos.

Asimismo, este trabajo conjunto y coordinado permitirá mejorar la asistencia que se presta a los obligados tributarios.

A su vez, el hecho de que la información asociada a las declaraciones y liquidaciones relativas a los impuestos sea cargada en el sistema, analizada y tratada con una visión global, en vez de con la óptica estricta de cada uno de los impuestos a la que va directamente asociada, favorecerá la detección de inconsistencias y el análisis transversal de los datos relevantes para las distintas áreas de la Dirección General de Hacienda.

En esta línea, el presente Reglamento de Estructura Orgánica, posibilitará el diseño y desarrollo de nuevas herramientas de análisis de la información, que permitan examinar el comportamiento de los contribuyentes, no de manera individual, sino colectiva por comparación con el sector al que pertenecen, al ámbito geográfico en el que se encuentran, o a las relaciones civiles y mercantiles que establecen. Adicionalmente, también posibilitará desarrollar procedimientos internos y herramientas que permitan conocer, cuantificar y evaluar adecuadamente las actuaciones realizadas, y sus resultados, para, así, poder planificar mejor las actuaciones futuras y reorientarlas en función de dichos resultados.

En definitiva, con los cambios en la estructura orgánica, se persigue construir una Administración Tributaria moderna, cercana y eficiente, que, poniendo a la ciudadanía en el centro, sea capaz de luchar contra el fraude de manera eficaz y de facilitar a los contribuyentes la asistencia electrónica necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de una forma ágil, sencilla y guiada, reduciendo sus costes de cumplimiento al mínimo, y potenciando la participación de los mismos en el cumplimiento de los objetivos y fines comunes.

De cara a poder cumplir todos estos objetivos, se crea una nueva Subdirección de Información y Sistemas, como un órgano horizontal dentro de la Dirección General de Hacienda, que se encargará de centralizar y coordinar el análisis, el tratamiento y la explotación de toda la información de la Administración tributaria, con una visión transversal en pro del interés general.

Se trata, por lo tanto, de una nueva Subdirección mediante la que se pretende dar respuesta a necesidades y funciones transversales a la Dirección General de Hacienda que, hasta ahora, han sido desarrolladas de forma segmentada o particular en distintas Subdirecciones, Servicios, Secciones o Unidades.

En consecuencia con todo lo anterior, se adscriben a esta nueva Subdirección de Información y Sistemas el Servicio de Control Censal y Gestión de la Información, proveniente de la Subdirección de Gestión Tributaria, del que se desgaja la gestión de los tributos locales, que pasa a ser asumida por el Servicio de Gestión Tributaria por Perfil del Contribuyente; el Servicio de Coordinación y Control Interno, proveniente de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, al que se adscribe la Sección de Servicios de administración electrónica a la ciudadanía; y el nuevo Servicio de Análisis de Riesgos y Coordinación de la Lucha Contra el Fraude, responsables, todos ellos, de la prestación de distintos servicios transversales relacionados con la gestión y el tratamiento de la información tributaria, así como con el control de los accesos y la seguridad de los datos.

Además, esta nueva Subdirección de Información y Sistemas será la responsable de elaborar el Plan de Lucha contra el Fraude, en coordinación con las Subdirecciones de Gestión Tributaria, de Inspección, de Recaudación y de Coordinación y Asistencia Técnica, para su aprobación posterior por la Dirección General de Hacienda; de coordinar con el Gabinete de Estrategia Digital y Corporativa, con el Departamento de Administración Pública y Relaciones Institucionales y con Lantik, S.A. la implementación de los elementos técnicos y organizativos de Bizkaiko Azpiegitura Teknologikoa (BAT); y de coordinar y supervisar la implantación del nuevo Sistema de Información del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Por otro lado, en la Subdirección de Gestión Tributaria, destaca la creación de un nuevo Servicio de Gestión Tributaria por Perfil del Contribuyente, con objeto de dar un paso más en la compatibilización entre el tratamiento de los obligados tributarios desde la óptica de cada uno de los impuestos a los que se encuentran sujetos, con su tratamiento desde un punto de vista integral, sectorizando las distintas tipologías de contribuyentes. La constitución de este nuevo servicio sigue el camino que ya se inició, en su momento, con la creación de la Sección de Comprobación de Actividades Empresariales, Profesionales e Información; de la Unidad de Comprobaciones Presenciales; y de la Unidad de Control Tributario de Grandes Contribuyentes.

Este nuevo Servicio de Gestión Tributaria por Perfil del Contribuyente también será el responsable de la gestión de los tributos locales, a través de una única Sección de Tributos Locales.

En la Subdirección de Inspección, se amortiza el Servicio de Auditoría Informática, buena parte de cuyas funciones serán desarrolladas por el nuevo Servicio de Análisis de Riesgos y Control de la Lucha contra el Fraude, dependiente de la Subdirección de Información y Sistemas, si bien se mantiene la Unidad de Auditoría Informática, como unidad funcional encuadrada en el Servicio de Actuaciones Inspectoras.

Adicionalmente, como consecuencia de la experiencia acumulada durante todos estos años, se amortiza la Sección de Oficina Técnica y se crea el Servicio de Oficina Técnica, con objeto de ampliar las funciones que deben desarrollar los órganos encargados de la revisión de los procedimientos tramitados por el personal inspector. En especial, con objeto de mejorar el análisis de los resultados de los expedientes tramitados, no solo desde un punto de vista técnico-jurídico, sino también desde el punto de vista de las actuaciones realizadas en el marco de los mismos, y de los resultados cuantitativos obtenidos, para, así, poder realizar mejores selecciones de contribuyentes en el futuro, retroalimentando los sistemas de información con estos datos.

Además, la Unidad de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia se adscribe al Servicio de Planificación, que pasa a denominarse Servicio de Planificación y Fiscalidad Internacional.

En la Subdirección de Recaudación, se amortiza el Servicio de Inspección Recaudatoria, dedicado, en su mayor parte, a labores de tramitación, gestión e inspección de procedimientos concursales, para sacar mayor rendimiento al grupo de actuarios que forman parte del mismo, el cual pasa a depender directamente de la Subdirección, y dedicará sus esfuerzos, no solo a dichos procedimientos, sino a dar apoyo en todos los procedimientos recaudatorios, por ejemplo, en la investigación de deudores, en el control de grandes aplazamientos, en las derivaciones de responsabilidad, o en el seguimiento de los delitos fiscales.

Asimismo, se crea el Servicio de Recaudación Ejecutiva, y se transforma el Servicio de Recaudación en el Servicio de Procedimientos Especiales de Recaudación. El volumen de trabajo que se ha centralizado hasta la fecha en el Servicio de Recaudación, entre gestión de expedientes y planificación de las aplicaciones informáticas, aconseja a división del mismo en dos servicios distintos, que puedan gestionar todas estas funciones de una manera más eficaz.

Con esta reorganización, se desagregan claramente las tareas que, hasta ahora, han estado acumuladas en el Servicio de Recaudación. El Servicio de Recaudación Ejecutiva se dedicará, casi en exclusiva, a la recaudación de deudas por el procedimiento de apremio (embargos, subastas, apremio, recursos y suspensiones), mientras que el Servicio de Procedimientos Especiales de Recaudación se hará cargo de los demás procedimientos de recaudación, distintos del procedimiento recaudatorio en sentido estricto (aplazamientos, concursos o derivaciones de responsabilidad).

Esta reorganización posibilitará un mejor control de los procedimientos de apremio, una gestión del personal más eficiente, y una mayor atención al ciudadano en los expedientes de aplazamientos.

Por último, se crea una nueva Jefatura de Sección de Actuaciones Ejecutivas, aunando en una única sección todos los procedimientos de apremio, ejecución y subastas, lo que redundará en una mejor y más eficaz organización del trabajo.

Finalmente, en la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, se constituye la Unidad de Relaciones Institucionales, dependiente, de forma directa, de la citada Subdirección, para dar respuesta a las nuevas funciones que se le encomiendan a la misma, en materia de convenios de colaboración, y de centralización y coordinación de relaciones oficiales con otras Administraciones.

De otro lado, en la Subdirección de Presupuestos y Control Económico es continua la petición por parte del personal de los departamentos de la Diputación Foral y del IFAS de asesoramiento sobre el procedimiento a seguir en las operaciones económicas e incluso de muchas de aquéllas que no llevan aparejadas directamente una incidencia económica pero sí lo puedan llevar indirectamente. Por otra parte, las entidades del sector público foral solicitan asesoramiento a los servicios de la subdirección en las materias económicas que son de su competencia.

Es por ello que se precisa una sección que desarrolle las tareas de asesoramiento jurídico en materia de fiscalización del ingreso, del gasto, de las liquidaciones y de los pagos, fiscalización por auditoría, en materia de control contable, control presupuestario y control económico, en materia de contabilidad nacional, presupuestaria, patrimonial y de costes.

Asimismo, se introducen diversas modificaciones de redacción en la denominación de algunas áreas a fin de adaptarlas al contenido actual de las mismas.

DECRETO FORAL 2/2020, de 21 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 48/2014, de 15 de abril. (BOB nº 20 de 30/01/2020 (IRNR))

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 21. Uno del Concierto Económico aprobado

por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, 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 rentas sin mediación de establecimiento permanente.

Mediante el Real Decreto 595/2019, de 18 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, se ha regulado el procedimiento en materia de acreditación de la residencia por fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva a efectos de la aplicación de determinadas exenciones, lo que obliga a incorporarlo en la normativa fiscal del Impuesto de la Renta de No Residentes del Territorio Histórico de Bizkaia.

La letra b) del artículo 14.1 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece la exención de los intereses y de otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, con ciertas excepciones, siempre que tales rentas sean obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

En el caso de rentas obtenidas por fondos de pensiones o instituciones de inversión colectiva residentes en la Unión Europea, la aplicación efectiva de esta exención puede encontrarse con obstáculos como consecuencia de las dificultades para acreditar la residencia de estas entidades o de sus miembros, habida cuenta que no es infrecuente que tanto fondos de pensiones como instituciones de inversión colectiva carezcan de personalidad jurídico-fiscal en sus jurisdicciones de origen, lo cual puede ocasionar que las autoridades fiscales de dichas jurisdicciones no les concedan certificados de residencia fiscal.

Con la finalidad de superar estos obstáculos, y de conformidad con la modificación introducida por el Real Decreto 595/2019, de 18 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, este Decreto Foral añade una nueva disposición adicional tercera al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la que se establece un régimen especial de acreditación de la residencia a efectos de la aplicación de la exención prevista en el mencionado artículo 14.1.b) de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

ORDEN FORAL 2495/2019, de 26 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación. (BOB n.º 5, de 9-01-2020 (IIEE))

De conformidad con el artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, los Impuestos Especiales, 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.

El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

En relación con las obligaciones formales y contables, el artículo 50 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto

1165/1995, de 7 de julio, modificado por el artículo cuarto del Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, dispone que los establecimientos afectados por la normativa de los Impuestos Especiales de Fabricación deberán llevar una contabilidad de los productos objeto de dichos impuestos, así como, en su caso, de las materias primas necesarias para obtenerlos.

El cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad se realizará mediante los libros contables, y con arreglo a los plazos y contenido que establezca el Ministro de Hacienda.

Conforme a lo previsto en el citado artículo, en el caso de fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción, almacenes fiscales y fábricas de vinagre, el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los Impuestos Especiales se realizará mediante un sistema contable en soporte informático, a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, con el suministro electrónico de los asientos contables en la referida Sede.

No obstante, la Sección de Impuestos Especiales y Medioambientales del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia podrá autorizar, a solicitud de los interesados, que los elaboradores de vino y bebidas fermentadas cuyo volumen de producción anual, computando la de todos los establecimientos de que sean titulares, no sea superior a 100.000 litros y los destiladores artesanales, cumplimenten la contabilidad mediante la utilización de libros foliados en soporte papel.

Los demás establecimientos afectados por la normativa de los Impuestos Especiales de Fabricación estarán obligados al cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad mediante un sistema contable en soporte informático o mediante libros foliados en soporte papel. Estos establecimientos no están obligados a la llevanza de la contabilidad a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia salvo que opten por su llevanza a través de la referida Sede.

A fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta Orden Foral, y reducir las cargas administrativas para los establecimientos autorizados como elaboradores de vino y bebidas fermentadas, se han tenido en consideración las obligaciones previstas en el Real Decreto 739/2015, de 31 de julio, sobre declaraciones obligatorias del sector vitivinícola.

El suministro electrónico de los asientos contables, podrá realizarse a través de servicios web o utilizando el formulario electrónico publicado en la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, todo ello conforme al procedimiento y en los plazos y condiciones que se aprueben por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Por otra parte, el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre,

sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, modificó el artículo 44.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales, para exonerar a todos aquellos obligados tributarios que deban cumplir con este nuevo sistema de llevanza de la conta-

bilidad, de la obligación de presentar las declaraciones de operaciones.

Este nuevo sistema de llevanza de la contabilidad permitirá al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia disponer de información suficiente y de calidad para facilitar el control y la prevención del fraude fiscal, objetivos prioritarios, y proporcionará a los contribuyentes una herramienta de asistencia en el cumplimiento de sus obligaciones. Asimismo, el nuevo sistema conlleva la implantación, en el ámbito contable, de todas las novedades tecnológicas que van a suponer una mayor facilidad en la cumplimentación y transmisión de la información a la Administración por vía electrónica.

Por otra parte, implicará mayor seguridad jurídica para todos los operadores económicos obligados, al definirse en la presente Orden Foral el contenido de los asientos que deberán ser objeto de suministro a la Administración Tributaria.

Finalmente, el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, establece que, con efectos desde el 1 de enero de 2020, las obligaciones contables previstas en los artículos 3, 11, 12, 13, 53, 55, 56.2, 56 bis, 60, 66, 71, 74, 75, 75 bis, 75 ter, 76, 77, 85, 87, 88, 96, 101, 103, 105, 106, 110, 115, 126 y 129 del Reglamento de los Impuestos Especiales se cumplimentarán mediante los libros contables y en los términos que se establezcan por el Ministro de Hacienda.

En cumplimiento de lo anterior, se procede en esta Orden Foral a determinar condiciones, plazos y procedimientos relativos a la llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales, así como las especificaciones normativas y técnicas para el suministro a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia de los asientos contables.

ORDEN FORAL 83/2020, de 13 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, de modificación de la Orden Foral 2496 /2019, de 26 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 2020. (BOB n.º 10, de 16-01-2020 (IVA))

Por medio del Real Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas tributarias en materia tributaria, catastral y de seguridad social, se prorrogan para el periodo impositivo 2020 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, 2018 y 2019 (250.000 euros).

El 13 de enero de 2020 se había publicado en el Boletín Oficial de Bizkaia la Orden Foral 2496/2019, de 26 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 2020.

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.

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 2496 /2019, de 26 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 59/2020, de 10 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 318 de Regularización de las proporciones de tributación de los períodos de

liquidación anteriores al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios. (BOB n.º 11 de 17-01-2020)

El artículo 29 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, fue modificado por el artículo único de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La nueva redacción de este artículo establece que en los supuestos en los que los contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de una Administración tributaria, foral o común, en los períodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad 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, procederán a la regularización de las cuotas devueltas en los términos previstos en el apartado Nueve del citado artículo 29.

La regularización a la que se refiere el párrafo anterior queda reflejada en el apartado noveno del artículo 2.bis de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se efectuará de conformidad con los porcentajes de tributación a cada una de las Administraciones afectadas correspondientes al primer año natural completo posterior al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad.

Para ello, los sujetos pasivos presentarán una declaración específica ante todas las Administraciones tributarias afectadas por la regularización, en el mismo plazo en que corresponda presentar la última declaración-liquidación del primer año natural completo posterior al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad.

En consecuencia, la presente Orden Foral aprueba el modelo y regula la presentación telemática del modelo 318 de regularización de las proporciones de tributación de los períodos de liquidación anteriores al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

ORDEN FORAL 32/2020, de 9 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2211/2016, de 15 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, normal y simplificado; la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2997/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196 y 198 y 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. (BOB n.º 12, de 20-01-2020 (IRPF, IS IRNR))

Por medio de la Orden Foral 2211/2016, de 15 de diciembre, la Orden Foral 2997/2007, de 30 de noviembre y la Orden Foral 2210/2016, de 15 de diciembre, se aprobaron respectivamente el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, normal y simplificado, el modelo 194 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o rendimientos del capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos y 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.

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 193 se modifica el campo «pago», para evitar errores de cumplimentación para dividendos de valores extranjeros en los que la entidad declarante no es el primer pagador en España.

En referencia al modelo 194 se actualiza la información relativa al campo «valor de transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión», incluyendo la misma precisión que la existente en el campo valor de adquisición (no minoración de los gastos accesorios a la operación).

Asimismo, se modifica el modelo 196, para que la información relativa a la dirección a efectos de comunicaciones permita la posibilidad de indicar una dirección en el exterior.

ORDEN FORAL 33/2020, de 9 de enero, 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 14, de 22/01/2020 (ITPyAJD, ISD)

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 llevó a cabo mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2139/2018, de 28 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 2019, y mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1053/2019, de 22 de mayo, 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.

En la elaboración de la tablas de modelos y precios, y de porcentajes de depreciación se mantiene la estructura de años anteriores, y no se incluye el nivel de emisiones de CO2, 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) n.º 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) n.º 692/2008 y (UE) n.º 1230/2012 de la Comisión y deroga el Reglamento (CE) n.º 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 CO2, 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 2020 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 33/2020, de 9 de enero, 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 39, de 26/02/2020 (ITPyAJD, ISD)

El artículo 17 párrafo 2 apartado 2.2.a) del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 97/2009, de 15 de junio, regulador del "Boletín Oficial de Bizkaia", establece que los meros errores u omisiones materiales que no constituyan modificación o alteración del sentido de los documentos o se deduzcan claramente del contexto, pero cuya rectificación se juzgue conveniente para evitar posibles confusiones, se subsanarán instando los órganos o entidades interesadas la reproducción del texto, o de la parte necesaria del mismo, con las debidas correcciones.

Advertidos errores de dicha índole en la Orden Foral 33/2020, de 9 de enero, 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, publicada en el Boletín Oficial de Bizkaia número 14, de 22 de enero de 2020, se procede a su corrección.

ORDEN FORAL 175/2020, 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 17, de 27/01/2020)

Mediante la 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.

Por medio de la Orden Foral 141/2018, de 25 de enero y de la Orden Foral 144/2019, de 17 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, se modificó la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, al objeto de adecuar los listados incluidos en anexos I y II citados a la relación de países con los que se iba a intercambiar tal información para los ejercicios 2018 y 2019 respectivamente.

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 2020.

ORDEN FORAL 269/2020, de 4 de febrero del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2291/2019, de 27 de noviembre, por la que se aprueban el modelo L13 Solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, el modelo AS1 Justificante de la aportación de la información y documentación requerida en solicitud de aplazamiento y el modelo PV1 Plan de Viabilidad. (BOB nº 27, de 10-02-2020)

El día 27 de noviembre de 2019 se aprobó la Orden Foral 2291/2019, de 27 de noviembre, por la que se aprueban el modelo L13 Solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, el modelo AS1 Justificante de la aportación de la información y documentación requerida en solicitud de aplazamiento y el modelo PV1 Plan de Viabilidad.

A partir de su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia el día 5 de diciembre, se ha advertido una errata en su contenido, por lo que debe procederse a su corrección.

En concreto, el artículo 8, que regula el plazo de presentación de la información y/o documentación, establece que la misma deberá presentarse en el plazo de 10 días naturales contados desde la presentación del modelo L13 Solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, siendo el plazo correcto al que debiera referirse de 10 días hábiles.

Asimismo, tal y como se refleja en la exposición de motivos de la Orden Foral 2291/2019, de 27 de noviembre, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 27 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago deberán realizarse obligatoriamente a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia mediante el modelo L13.

En relación con esta presentación electrónica, la implementación progresiva de la Administración electrónica en la Diputación Foral de Bizkaia, así como la mejora continua en la gestión tributaria, conllevan la necesidad de agilizar y simplificar determinados procedimientos tributarios mediante la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

En concreto, y en lo que a la presentación de modelos tributarios se refiere, se establece, mediante la introducción de una nueva Disposición adicional en la Orden Foral 2291/2019 mencionada, la presentación obligatoria a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia para aquellos modelos tributarios que, de acuerdo con las Ordenes Forales que regulan su aprobación y procedimiento de presentación,

puedan presentarse de forma telemática a través de internet cuyos pagos correspondientes sean objeto de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

ORDEN FORAL 532/2020 de 4 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas. (BOB n.º 47, de 09-03-2020)

Por medio de la Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, se aprobó el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

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 en el modelo 189 en relación con la cartera de valores del contribuyente.

Así, por la presente Orden Foral se modifica la Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

Para ello, en primer lugar, se modifica el campo "CLAVE DE MERCADO", para establecer la distinción entre los mercados de valores extranjeros de la Unión Europea y del resto de países extranjeros.

En segundo término, se modifica el campo "NÚMERO DE VALORES", para homogeneizar la fórmula de cómputo de los mismos con el modelo 198, de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios, declarando el número total de títulos del declarado.

En último lugar, se añade un nuevo campo "CLAVE DE TITULARIDAD", para diferenciar entre el titular pleno propietario y el nudo propietario de los valores objeto de dicha declaración informativa.

ORDEN FORAL 570/2020 de 6 de marzo del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por medio de soporte magnético directamente legible por ordenador. (BOB n.º 49, de 11-03-2020)

La Orden Foral 1.619/2010, de 23 de junio, aprobó el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, adaptado a la regulación prevista en los artículos 78 a 81 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Esta Orden Foral fue modificada por medio de la Orden Foral 2829/2010, de 2 de diciembre, que dispone que no se podrán presentar declaraciones complementarias de este modelo, debiendo realizarse las modificaciones en todo caso mediante declaraciones sustitutivas.

La trasposición al ordenamiento interno de las disposiciones de la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 obligó a introducir modificaciones de carácter práctico en el Anexo II por medio de la Orden Foral 1592/2011, de 30 de junio.

Con posterioridad, la Orden Foral 137/2014, de 20 de enero, introduce nuevas modificaciones en los diseños físicos y lógicos del modelo 349 que figuran como Anexo II de la Orden Foral 1619/2010, de 23 de junio.

Finalmente, y como consecuencia de la trasposición de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, se ha modificado el régimen a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las transferencias de bienes efectuadas en el marco de los denominados acuerdos de ventas de bienes en consigna. El objetivo es simplificar y reducir las cargas administrativas de quienes suscriben estos acuerdos y para ello se requiere la llevanza de libros específicos para estas operaciones.

Por otra parte, esta Directiva establece la obligación de que el vendedor que expida o transporte bienes a otro Estado miembro, en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna, presente la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a través del modelo 349 y, en consecuencia, se deben introducir los cambios necesarios.

Por todo lo expuesto, y con el fin de sistematizar todas las modificaciones referidas, se considera recomendable la elaboración de una Orden Foral que apruebe un nuevo modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por medio de soporte magnético directamente legible por ordenador.

ORDEN FORAL 540/2020, de 5 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática. (BOB n.º 51, de 13-03-2020 (IP))

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 obligadas 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 2019, para lo cual se hace imprescindible la revisión y actualización del modelo 714, en aras precisamente a favorecer a la ciudadanía el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En consecuencia, la presente Orden Foral aprueba el modelo y regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2019.

ORDEN FORAL 541/2020, de 5 de marzo del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática. (BOB n.º 51, de 13-03-2020 (IRPF))

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 2019, 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 2018 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.

En concreto se introducen ciertos ajustes en los apartados correspondientes a las deduccio-

nes por mecenazgo como consecuencia de la aprobación de la nueva Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Cabe reseñar que la presentación del modelo 100 es 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 2019.

ORDEN FORAL 591/2020, de 10 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se designa a las universidades públicas y privadas y a otras entidades sin ánimo de lucro como sujetos de la colaboración social en materia tributaria (BOB n.º 54, de 18-03-2020)

El artículo 91 de la Norma Foral, 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del

Territorio Histórico de Bizkaia, establece que la colaboración social en materia tributaria podrá instrumentarse a través de acuerdos de la administración tributaria con otras administraciones públicas o con entidades o instituciones privadas.

Por su parte, el artículo 33 del Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, en desarrollo del mencionado artículo de la Norma Foral General Tributaria, establece los sujetos de la colaboración social, identificando entre otros, a otras administraciones públicas, entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria, instituciones representativas de intereses sociales, laborales, etc., con los que se relacionará, a este fin, mediante la celebración de convenios. La letra e) del apartado 1 de dicho artículo, habilita al diputado foral de Hacienda y Finanzas para la designación de otras personas o entidades como sujetos para la colaboración social.

Entre los fines de la administración tributaria, adquieren una especial relevancia las actuaciones relacionadas con la educación cívico-tributaria dirigida a la lucha contra el fraude, la investigación y profundización en las competencias del Territorio Histórico en el marco del Concierto Económico, así como el diseño de políticas fiscales adaptadas a las mismas, para todo lo cual resulta idónea la colaboración con entidades como las universidades, así como con otras sin ánimo de lucro, cuyos fines contribuyan al mejor logro de los perseguidos por la administración tributaria.

ORDEN FORAL 663 /2020, de 18 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establece un aplazamiento de pago excepcional para el Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos y para el recargo que recae sobre el mismo. (BOB n.º 56, de 23-03-2020 (TJ))

La Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Bizkaia, dispone en su artículo 16 que los sujetos pasivos del Tributo sobre el Juego estarán obligados a presentar por dicho tributo las declaraciones o autoliquidaciones que reglamentariamente se establezcan, determinando en el momento de efectuar dicha declaración la deuda tributaria correspondiente, procediendo a su ingreso en los lugares, formas y plazos que fije, para cada caso, el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Adicionalmente, el artículo 14 de la Ley 6/1992, de 16 de octubre, del Impuesto sobre el Juego del Bingo y tasa de máquinas de juegos de Azar del País Vasco, establece que el recargo del Tributo sobre el Juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar debe ser liquidado y abonado por la persona obligada tributa-

ria junto con el correspondiente Tributo sobre el Juego.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 16 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, el pago de las deudas tributarias podrá realizarse mediante domiciliación bancaria siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el mismo.

Por su parte, la Orden Foral 920/1997, de 11 de abril, establece el procedimiento de ingreso a través de domiciliación bancaria del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos y de su recargo, y dispone en su artículo tres que la declaración-liquidación de solicitud de ingreso a través de domiciliación bancaria, junto con la relación de permisos (Modelos 043M/043G), deberá presentarse en los 15 primeros días del mes de marzo de cada año natural y surtirá efecto para el pago a través de domiciliación de los cuatro plazos correspondientes del ejercicio. Cuando no se haya presentado en el plazo indicado anteriormente, el sujeto pasivo podrá presentar la declaración-liquidación de solicitud de ingreso mediante domiciliación bancaria en los 15 primeros días de los meses de junio, septiembre o diciembre, y surtirá efectos para el pago mediante domiciliación en el trimestre que se presenta, y en su caso, en los siguientes del año correspondiente.

El día 18 de marzo de 2020 se ha publicado en el BOB el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, que entre las medidas tributarias establecidas contempla en su artículo 3 que el plazo de ingreso de las liquidaciones cuyo vencimiento se produzca a partir del 16 de marzo de 2020, se extenderá quince días naturales y, por su parte, en su artículo 5, que podrán ser objeto de un aplazamiento excepcional las deudas tributarias derivadas de los tributos sobre el juego.

Asimismo, la disposición final segunda de dicho Decreto Foral Normativo, autoriza a la Diputación Foral de Bizkaia y al diputado de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean precisas para el desarrollo y aplicación del presente Decreto Foral Normativo.

Teniendo en cuenta las especialidades para la domiciliación prevista en la Orden Foral 920/1997, de 11 de abril, mencionada, en relación con sus plazos y forma de pago, la presente Orden Foral establece un aplazamiento excepcional de oficio para estas deudas tributarias.

ORDEN FORAL 685/2020, de 26 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifican la Orden Foral 541/2020, de 5 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática, y la Orden Foral 540/2020, de 5 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática. (BOB n.º 63, de 01-04-2020 (IRPF, IP))

El día 13 de marzo de 2020 se publicaron en el Boletín Oficial de Bizkaia, la Orden Foral 541/2020, de 5 de marzo del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática, y la Orden Foral 540/2020, de 5 de marzo del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática.

La Organización Mundial de la Salud (OMS) declaró el pasado mes de enero que la situación en relación con el coronavirus COVID-19 suponía una emergencia de salud pública de importancia internacional. La situación generada por la evolución del COVID-19 ha supuesto la necesidad de adoptar medidas de contención extraor-

dinarias por las autoridades sanitarias. Finalmente, el pasado 11 de marzo, la OMS declaró la enfermedad como pandemia.

En este contexto, se aprobó en el Territorio Histórico de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, con el fin de adoptar las medidas necesarias para responder al impacto económico negativo que se está produciendo sobre las personas contribuyentes con motivo de la situación actual. Entre dichas medidas, se encuentra la extensión de los plazos de cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias por parte de los y las contribuyentes.

Las especialidades derivadas de las particulares características de las diferentes formas de cumplimentar las obligaciones de autoliquidar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio ante la Hacienda Foral de Bizkaia, así como los plazos específicos para hacerlo, regulados para el periodo impositivo 2019 en las Ordenes Forales anteriormente citadas, junto con la incertidumbre sobre el momento en que la situación de confinamiento llegará a su fin, exige completar las medidas recogidas en el citado Decreto Foral Normativo, con el fin de adaptar las fechas de las campañas de presentación de autoliquidaciones de ambos impuestos correspondientes al periodo impositivo 2019 a la situación de confinamiento actual derivada del brote de COVID-19.

Por ello, a través de la presente Orden Foral se mantiene el 4 de mayo de 2020 como fecha de inicio del plazo voluntario de presentación de las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2019 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, dejando a futuro la determinación del término de dichos plazos, que coincidirá con la finalización del plazo de dos meses a partir del momento en el que se puedan prestar los servicios de atención presencial en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia y en las de las entidades colaboradoras en la confección de autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este fin, la fecha de finalización del periodo voluntario de presentación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio se determinará por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas en el momento en que la misma pueda ser concretada.

ORDEN FORAL 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se extiende, como consecuencia de la emergencia sanitaria COVID-19, el plazo de presentación de autoliquidaciones o declaraciones para las personas físicas que realizan actividades económicas, las microempresas y las pequeñas empresas. (BOB n.º 64, de 02-04-2020 (IRPF, IS))

El día 18 de marzo de 2020 se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, que tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias en respuesta al impacto económico negativo que la emergencia sanitaria actual está produciendo en general sobre las personas contribuyentes, así como establecer medidas de protección más específicas, tales como el régimen de aplazamientos excepcionales contemplado en su artículo 5, para los operadores económicos más vulnerables, en particular, las personas físicas que realizan actividades económicas, las microempresas y las pequeñas empresas del Territorio Histórico.

En concreto, el apartado Dos del artículo 2 del Decreto Foral Normativo extiende hasta el 1 de junio de 2020 el plazo voluntario de presentación de declaraciones y de autoliquidaciones por parte de los y las contribuyentes que no estén obligadas a presentarlas de forma telemática, cuando dicho plazo finalice entre el 16 de marzo y el 1 de junio de 2020. Sin embargo, las empresas de menor dimensión, es decir, las personas físicas que realizan actividades económicas y que alcanzan o superan la cifra de diez personas empleadas por cuenta ajena, las microempresas y las pequeñas empresas, se encuentran obligadas a la presentación de sus obligaciones tributarias de forma telemática en virtud de la

normativa vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia y, en consecuencia, no pueden acogerse a la extensión del plazo de presentación prevista en el artículo 2.Dos. del citado Decreto Foral Normativo.

La actual situación de confinamiento en la que se encuentra la sociedad, que como mínimo se va a prolongar durante 4 semanas desde el 14 de marzo, está generando importantes dificultades operativas que obstaculizan que las empresas de menor dimensión cumplan con sus obligaciones tributarias en plazo, por lo que muchas de ellas se verán abocadas a la solicitud de los aplazamientos excepcionales que se encuentran regulados en el artículo 5 del Decreto Foral Normativo mencionado.

Por ello, y en coherencia con la especial protección que la normativa tributaria de

Bizkaia ha prestado tradicionalmente, y continúa prestando en estas difíciles circunstancias, a las empresas de menor dimensión, mediante la presente Orden Foral se equipara el plazo de presentación de las autoliquidaciones o de las declaraciones correspondientes a todas las personas físicas que realizan actividades económicas, a las microempresas y a las pequeñas empresas al de los y las contribuyentes a los que la normativa vigente no obliga a la presentación telemática, es decir, hasta el 1 de junio de 2020.

ORDEN FORAL 716/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establecen normas excepcionales de notificación telemática para la aplicación de las medidas urgentes contenidas en el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19. (BOB n.º 65, de 03/04/2020)

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el cual tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar respuesta al impacto económico negativo que está produciendo la Emergencia de Salud Pública de Importancia Internacional generada por el coronavirus COVID-19, especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, así como a garantizar los derechos de los y las contribuyentes en esta situación excepcional en la que nos encontramos.

Entre otras medidas, el citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, establece que el inicio de los procedimientos tributarios que, según la normativa tributaria vigente, deba realizarse de oficio queda suspendido hasta el 1 de junio de 2020, en aquellos supuestos cuyo comienzo debiera producirse a partir del 16 de marzo de 2020, y que los períodos de paralización de los procedimientos tributarios iniciados con anterioridad al 16 de marzo de 2020 se entenderán como períodos de interrupción justificada para la persona obligada tributaria, o como dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

No obstante, las propuestas de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas quedan excluidas del ámbito de la suspensión del comienzo de los procedimientos que han de iniciarse de oficio, con objeto de permitir el inicio de los procedimientos de devolución o cuantificación de la deuda de oficio en el ámbito del referido Impuesto, para poder hacer frente a las devoluciones del mismo correspondientes al ejercicio 2019, a partir del próximo 4 de mayo de 2020.

Adicionalmente, aun cuando los períodos de paralización de los procedimientos tributarios iniciados con anterioridad al 16 de marzo de 2020 se entenderán como períodos de interrupción justificada para la persona obligada tributaria, o como dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración, entre esa fecha y el 1 de junio de 2020, la Hacienda Foral de Bizkaia continuará realizando las tareas necesarias para atender las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo solicitadas por los y las contribuyentes, tanto antes como después del repetido 16 de marzo de 2020.

Algunas de estas devoluciones conllevan la previa o simultánea notificación de las liquidaciones mediante las que se reconoce el derecho a las mismas, conforme a lo estipulado en el artículo 100 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Sin embargo, a estos efectos, debe tenerse en cuenta que la situación de emergencia de salud pública generada por el coronavirus COVID-19 está afectando gravemente a los medios a través de los que se practican las notificaciones en el ámbito tributario, salvo en lo que respecta a las que se realizan por vía telemática.

Conforme a lo indicado en el artículo 107 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y en el artículo 75 bis del Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, las notificaciones deben practicarse a través de medios telemáticos tanto en los supuestos en los que los interesados han consentido expresamente su utilización y determinado dichos medios como preferentes, como en aquellos otros en los que la Administración ha establecido la obligación de comunicarse con ella utilizando solo los referidos medios, siempre que los interesados tengan garantizada la disponibilidad y el acceso a los mismos.

Los casos en los que se encuentra establecida reglamentariamente la obligación de comunicarse de forma electrónica con la Administración tributaria se encuentran actualmente recogidos en el artículo 6 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 50/2012, de 20 de marzo, por el que se regulan las notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Además, el artículo 2 del citado Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 50/2012, de 20 de marzo, determina que todas las notificaciones y comunicaciones que deba realizar el Departamento de Hacienda y Finanzas se practicarán por medio de la comparecencia en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, sin perjuicio de las excepciones previstas en el artículo 5 del citado Decreto Foral.

Si bien añade que, para que la notificación o comunicación pueda practicarse exclusivamente por comparecencia en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, es necesario que el interesado haya fijado este medio como preferente, o que se encuentre dentro de los colectivos obligados a recibir las notificaciones por vía telemática.

Adicionalmente, el referido artículo 2 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 50/2012, de 20 de marzo, por el que se regulan las notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos del Departamento de Hacienda y Finanzas, también concreta que, cuando, como consecuencia de la utilización de distintos medios, electrónicos o no electrónicos, se practiquen varias notificaciones de un mismo acto administrativo, se entenderán producidos todos los efectos jurídicos derivados de la notificación, incluido el inicio del plazo para la interposición de los recursos que procedan, a partir de la primera de las notificaciones correctamente practicada.

En este contexto, con objeto de facilitar la notificación de las liquidaciones a devolver correspondientes a los y las contribuyentes que no se encuentran adheridos al sistema de notificación por medios electrónicos, y que no están obligados a adherirse al mismo, en un momento en el que la práctica de las notificaciones en los lugares a los que se refiere el artículo 108 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se encuentra gravemente dificultada, si no impedida, por las restricciones de movimientos y por los confinamientos decretados para hacer frente al coronavirus COVID-19, resulta conveniente arbitrar un sistema de notificación telemática específico de las referidas liquidaciones al que puedan acogerse dichos contribuyentes.

ORDEN FORAL 727/2020, de 3 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se

delega en el director general de Hacienda la competencia para autorizar la modificación de los convenios singulares suscritos con empresas en concurso afectadas por las consecuencias económicas negativas derivadas de las medidas adoptadas para luchar contra el coronavirus COVID-19. (BOB n.º 66, de 06-04-2020)

El artículo 168.4 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, relativo a la concurrencia de procedimientos, prevé que, si bien el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales, ésta puede suscribir, en el marco de dichos procesos, los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial.

A este respecto, el artículo 101 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia, señala que corresponde al diputado foral de Hacienda y Finanzas la competencia para autorizar la suscripción de los acuerdos o convenios a los que se refiere el citado artículo 168.4 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en las condiciones y con los límites establecidos en él.

En este mismo sentido se manifiesta el artículo 20.3 del Texto Refundido de la Norma Foral 5/2006, de 29 de diciembre, General Presupuestaria, aprobado por Decreto Foral Normativo 5/2013, de 3 de diciembre.

Por su parte, el artículo 44.4 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia, indica que los diputados forales pueden delegar en los directores generales el ejercicio de sus competencias propias. Esta delegación debe hacerse por Orden Foral, y produce sus efectos a partir de la fecha de publicación de la misma en el Boletín Oficial de Bizkaia.

Así, concretamente, en lo que respecta al Departamento de Hacienda y Finanzas, el artículo 4. Cuatro del Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado mediante Decreto Foral 3/2020, de 28 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia, prevé que los directores y las directoras generales ejercerán, por delegación de quien sea Titular del Departamento, las funciones que éste les confiera al amparo de lo dispuesto referido artículo 44.4 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia.

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el cual tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar respuesta al impacto económico negativo que está produciendo la Emergencia de Salud Pública de Importancia Internacional generada por el coronavirus COVID-19, especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, y a garantizar los derechos de los y las contribuyentes en esta situación emergencia en la que nos encontramos.

Dichas medidas se centran, fundamentalmente, en la suspensión o prórroga de determinados plazos, en la suspensión de la tramitación de los procedimientos tributarios, en el aplazamiento de deudas tributarias, en la suspensión transitoria de la notificación de las providencias de apremio y en la exoneración de la obligación de realizar ciertos pagos fraccionados.

No obstante, aun cuando el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, recoge un amplio catálogo de medidas de apoyo a la liquidez, especialmente, de las PYMES y de las personas autónomas, las consecuencias económicas derivadas de la Emergencia de Salud

Pública de Importancia Internacional generada por el coronavirus COVID-19 también alcanzan a otros ámbitos en relación con los cuales no se puede dar una respuesta única y generalizada para todos los contribuyentes, como es, por ejemplo, el relativo al cumplimiento por parte de estos últimos de los convenios singulares suscritos con la Hacienda Foral de Bizkaia en el marco de lo establecido en el artículo 168.4 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por ello, con objeto de agilizar al máximo posible la modificación de los convenios singulares suscritos con empresas en concurso, cuando éstas acrediten que las consecuencias económicas negativas generadas por las medidas excepcionales que han tenido que adoptarse para luchar contra el coronavirus COVID-19 les impiden el normal cumplimiento de los mismos, resulta conveniente delegar en el Director General de Hacienda la competencia para autorizar la modificación de dichos convenios singulares en estos casos.

ORDEN FORAL 749/2020, de 7 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se extiende el plazo para el pago en periodo voluntario de ciertas liquidaciones practicadas por la Administración tributaria como consecuencia de la emergencia sanitaria COVID-19. (BOB n.º 69, de 14-04-2020 (V))

El día 18 de marzo de 2020 se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, que tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias en respuesta al impacto económico negativo que la emergencia sanitaria actual está produciendo en general sobre las personas contribuyentes.

Esta crisis sanitaria está teniendo un efecto inconmensurable en la economía y en la sociedad y ha obligado a los poderes públicos a ir adoptando una serie de medidas a fin de poder controlar y poner fin a la pandemia provocada por el brote de COVID-19, que impactan enormemente en los factores de producción y servicios y en el día a día de los y las ciudadanas y que son cada vez más rigurosas y prolongadas en el tiempo.

En consecuencia, tras la entrada en vigor del mencionado Decreto Foral Normativo, la Hacienda Foral de Bizkaia, en uso de las habilitaciones en él contenidas, ha ido adoptando medidas complementarias a las inicialmente previstas, entre las que destacan, la extensión de los plazos de cumplimiento de gran parte de las obligaciones tributarias para un gran número de contribuyentes hasta el 1 de junio de 2020.

En relación con las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria, el artículo 3 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, establece una extensión de 15 días naturales para el plazo de ingreso de aquellas cuyo período voluntario de pago concluya entre el 16 de marzo y el 13 de abril de 2020.

La incertidumbre sobre la duración de las medidas excepcionales de confinamiento que paulatinamente están siendo objeto de prórroga, así como la idoneidad de la unificación de los diferentes plazos prorrogados, en aras a ofrecer un escenario exento de confusión e incertidumbre para los y las contribuyentes, aconseja establecer la ampliación hasta 1 de junio de 2020 también para los plazos de ingreso de las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria de Bizkaia, salvo en lo que respecta a las liquidaciones de cobro periódico.

ORDEN FORAL 810/2020, de 21 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica el plazo de presentación de la solicitud de devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por las y los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo para 2020. (BOB n.º 76, de 23-04-2020 (IH))

El Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados y que se regirán por las mismas nor-

mas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán establecer los tipos de gravamen de estos impuestos dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, dichas Instituciones podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Con efectos desde el 1 de enero de 2010 y con vigencia indefinida, el artículo 52 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, reconoció en su apartado Uno el derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, satisfechas o soportadas por las y los agricultores y ganaderos con ocasión de las adquisiciones de gasóleo efectuadas durante el año natural anterior que hayan tributado por el Impuesto sobre Hidrocarburos al tipo impositivo recogido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del artículo 50.1 de la citada ley.

En este contexto, se aprobó la Orden Foral 1.096/2010, de 30 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por las y los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo y se establece el procedimiento para su tramitación que, en su artículo 5, establece que la solicitud para hacer efectivo el derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto a que hace referencia el apartado anterior se presentará entre el 15 de mayo y el 30 de junio de cada año.

El día 18 de marzo de 2020, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia, el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, con el fin de adoptar las medidas necesarias para responder al impacto económico negativo que se está produciendo sobre las personas contribuyentes con motivo de la situación actual. Entre dichas medidas, se encuentra la extensión de los plazos de cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias por parte de los y las contribuyentes.

Las especialidades derivadas de las particulares características del colectivo al que afecta la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición del gasóleo para uso agrícola y ganadero, junto con la incertidumbre sobre el momento en que la situación de confinamiento llegará a su fin, exige completar las medidas recogidas en el citado Decreto Foral Normativo, con el fin de adaptar las fechas de presentación de las solicitudes de devolución de las cuotas mencionadas a la situación de confinamiento actual derivada del brote de COVID-19.

Por ello, a través de la presente Orden Foral se pospone excepcionalmente para este año el plazo de presentación de la solicitud de devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por las y los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo al periodo comprendido entre el 14 de septiembre y el 30 de octubre de 2020.

ORDEN FORAL 870/2020, de 7 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se retrasa el vencimiento de la cuota del mes de abril de 2020 de determinados aplazamientos y fraccionamientos vigentes. (BOB n.º 86, de 08-05-2020)

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el cual tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar una respuesta inmediata al impacto económico negativo que está produciendo la Emergencia de Salud Pública de Importancia Internacional generada por el coronavirus COVID-19, especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, así como a garantizar los derechos de los y las contribuyentes en esta situación excepcional en la que nos encontramos.

La crisis sanitaria generada por el coronavirus COVID-19 ha obligado a los poderes públicos a adoptar una serie de medidas extraordinarias que impactan enormemente en los factores de producción, en el consumo y en el día a día de las y los ciudadanos, las cuales han ido prorrogándose desde mediados del mes de marzo de 2020.

En consecuencia, tras la entrada en vigor del citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, la Hacienda Foral de Bizkaia, en uso de las habilitaciones contenidas en él, ha ido adoptando medidas complementarias a las inicialmente establecidas en el mismo, como las relativas a las ampliaciones de los plazos de presentación de declaraciones y autoliquidaciones por parte de determinados contribuyentes, o las referidas a la ampliación del plazo voluntario de pago de ciertas liquidaciones practicadas por la Administración, entre otras.

En lo que respecta a las cuotas de los aplazamientos y de los fraccionamientos, el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, reguló el retraso de un mes en el pago del vencimiento del mes de marzo de los aplazamientos ya concedidos, retrasándose, en consecuencia, un mes cada uno de los vencimientos restantes, sin que se devenguen intereses de demora en ninguno de los plazos por el período comprendido entre el 25 de marzo y el 25 de abril de 2020.

De modo que, en aquel momento, no se estableció ninguna especialidad en lo que respecta a las cuotas de los aplazamientos y fraccionamientos del mes de abril, las cuales, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.1 d) del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia, pudieron ser cargadas en cuenta entre los días 27 y 30 de abril de 2020.

No obstante, teniendo en cuenta que, durante esos días, aún persistían las medidas de contención y confinamiento adoptadas por las autoridades competentes para hacer frente a la crisis sanitaria, las cuales están empezando a ser levantadas de forma paulatina, y considerando el efecto que tiene en los fraccionamientos el impago de dos fracciones a su vencimiento, conforme a lo estipulado en el artículo 34.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia, resulta conveniente regular un retraso extraordinario del vencimiento de la cuota del mes de abril de 2020 para los y las contribuyentes con aplazamientos vigentes que no pudieron hacer frente al pago de dicha cuota en el momento en el que se produjo el cargo en cuenta de la misma, entre los días 27 y 30 de abril de 2020.

ORDEN FORAL 992/2020, de 18 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se autoriza el cargo en cuenta de determinadas domiciliaciones bancarias en una fecha distinta de la establecida en el artículo 17.1 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº94 de 20/05/2020)

La crisis sanitaria generada por el coronavirus COVID-19 ha obligado a los poderes públicos a adoptar una serie de medidas extraordinarias que impactan enormemente en los factores de producción, en el consumo y en el día a día de los ciudadanos y de las ciudadanas, las cuales han ido prorrogándose desde mediados del mes de marzo de 2020.

En consecuencia, tras la entrada en vigor del citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, la Hacienda Foral de Bizkaia, ha ido adoptando medidas complementarias a las inicialmente establecidas en el mismo, tales como las relativas a las ampliaciones de los plazos de presentación de declaraciones y autoliquidaciones por parte de determinados contribuyentes, o las referidas a la ampliación del plazo voluntario de pago de ciertas liquidaciones practicadas por la Administración, entre otras.

Así, particularmente, en lo que hace referencia a la presentación de declaraciones y de autoliquidaciones, el apartado Dos del artículo 2 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, extendió hasta el 1 de junio de 2020 el plazo voluntario de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones cuya presentación telemática no se encuentre prevista en la normativa tributaria con carácter obligatorio. A lo que la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, añadió que la citada extensión también afecta a las personas físicas que realizan actividades económicas, a las microempresas y a las pequeñas empresas, aun cuando estén obligadas a presentar sus declaraciones y sus autoliquidaciones de forma telemática, y precisó que, a estos efectos, las entidades en atribución de rentas que realizan actividades económicas se asimilan a las personas físicas, salvo que todos sus miembros sean personas jurídicas.

De modo que, para todas estas personas y entidades, el plazo voluntario de presentación de las autoliquidaciones que, con carácter general, venció el pasado 27 de abril se encuentra prorrogado hasta el próximo 1 de junio de 2020, sin que esta ampliación afecte al resto de contribuyentes, distintos de los expresamente señalados en el apartado Dos del artículo 2 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, y en la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

La finalización del período voluntario de presentación y pago de las autoliquidaciones incide directamente en la fecha de cargo de las domiciliaciones bancarias correspondientes a las mismas, tal y como expresamente se indica en el artículo 17.1 a) del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia, según el cual, la Administración puede efectuar el cargo de las domiciliaciones correspondientes a las autoliquidaciones presentadas a través de medios electrónicos en período voluntario de pago, desde la fecha de finalización del plazo fijado en la normativa reguladora de cada tributo hasta los tres días hábiles siguientes.

La extensión del período voluntario de presentación e ingreso de las autoliquidaciones correspondientes a los y las contribuyentes identificados en el apartado Dos del artículo 2 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, y en la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, obligó a realizar modificaciones informáticas que impidieron tramitar el cargo durante los días 27, 28, 29 y 30 de abril de las domiciliaciones bancarias de determinados obligados al pago a los que no resulta aplicable dicha extensión, correspondientes a las autoliquidaciones cuyo período voluntario de presentación e ingreso finalizó el 27 de abril de 2020.

Por ello, procede autorizar el cargo de las referidas domiciliaciones en una fecha diferente, tal y como prevé el apartado 2 del artículo 17 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia en el que se indica que, en aquellos casos en los que la tramitación de las domiciliaciones impida el cargo en los plazos indicados con carácter general, el diputado foral de Hacienda y Finanzas podrá autorizar el cargo en una fecha diferente.

ORDEN FORAL 999/2020, de 21 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifican la Orden Foral 541/2020, de 5 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática, y la Orden Foral 540/2020, de 5 de marzo del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática, y se retrasa excepcionalmente la fecha de pago del segundo plazo de ingreso del importe correspondiente a la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas del ejercicio 2019. (BOB n.º 97, de 25-05-2020 (IRPF, IP))

El día 13 de marzo de 2020 se publicaron en el «Boletín Oficial de Bizkaia», la Orden Foral 541/2020, de 5 de marzo del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática, y la Orden Foral 540/2020, de 5 de marzo del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2019 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática.

La crisis sanitaria mundial originada por la COVID-19 declarada pandemia por la Organización Mundial de la Salud ha exigido la adopción de medidas por parte de los países afectados a fin de aunar esfuerzos para combatir esta enfermedad y limitar en la medida de lo posible los daños personales y económicos provocados.

En este contexto, mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19, que incluye, entre otras cuestiones, limitaciones a la libertad de circulación, con los efectos que ello supone para la ciudadanía, particularmente para las personas trabajadoras y empresas. El estado de alarma ha sido prorrogado en varias ocasiones desde su declaración el 14 de marzo.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, se han aprobado diversas medidas excepcionales a fin de mitigar el impacto económico negativo que la emergencia sanitaria actual está produciendo en general sobre las personas contribuyentes, la primera de ellas se articuló mediante la aprobación del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19. Entre dichas medidas, se encuentra la extensión de los plazos de cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias por parte de los y las contribuyentes.

Las especialidades derivadas de las particulares características de las diferentes formas de cumplimentar las obligaciones de autoliquidar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio ante la Hacienda Foral de Bizkaia, así como los plazos específicos para hacerlo, junto con la incertidumbre sobre el momento en que la situación de confinamiento llegará a su fin, exigieron aprobar la Orden Foral 685/2020, de 26 de marzo del diputado foral de Hacienda y Finanzas, al objeto de completar las medidas recogidas en el citado Decreto Foral Normativo, y con el fin de adaptar las fechas de las campañas de presentación de autoliquidaciones de ambos impuestos correspondientes al periodo impositivo 2019 a la situación de confinamiento derivada del brote de COVID-19.

Para ello, mediante la citada Orden Foral se mantuvo el 4 de mayo de 2020 como fecha de inicio del plazo voluntario de presentación de las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2019 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, pero se dejó a futuro la determinación del término de dichos plazos, que coincidirían con la finalización del plazo de dos meses a partir del momento en el que se pudieran prestar los servicios de atención presencial en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia y en las de las entidades colaboradoras en la confección de autoliquidaciones. Dichos plazos deben ser determinados por medio de Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas, lo que se aborda mediante la aprobación de la presente Orden Foral.

Habiéndose iniciado la llamada fase de desescalada y la flexibilización de muchas de las restricciones impuestas tras la declaración del estado alarma y en una transición hacia la normalidad social, la Hacienda Foral de Bizkaia está organizando la prestación del servicio de atención presencial en sus oficinas, complementario a aquellos otros telefónicos o telemáticos que ha venido prestando durante todo el periodo de confinamiento. Asimismo, en relación con la confección de las autoliquidaciones en entidades colaboradoras, se prevé que éstas comiencen a prestar dicho servicio a partir del 1 de julio

de 2020. Por lo que, al objeto de que los y las contribuyentes dispongan del tiempo suficiente para poder ser asistidos y puedan presentar sus autoliquidaciones en un periodo razonable, teniendo en cuenta la permanencia en el tiempo de ciertas limitaciones en la prestación de los servicios presenciales, se extiende el plazo voluntario de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio hasta el 30 de septiembre de 2020.

Por otra parte, y en relación con los plazos para realizar el ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 76.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril, contempla la posibilidad de fraccionar el pago de la autoliquidación en dos partes, la primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la autoliquidación, y la segunda, del 40 por 100 restante, antes del 10 de noviembre del mismo año en que deba presentarse la autoliquidación.

Pues bien, la extensión de los plazos de presentación de las autoliquidaciones requiere, en coherencia, acompasar también el pago del segundo plazo de ingreso de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2019, el cual se pospone hasta el 30 de noviembre de 2020.

ORDEN FORAL 1031/2020, de 29 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se extiende el plazo de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para quienes no se encuentran obligados a su presentación telemática, como consecuencia de las restricciones derivadas de la emergencia sanitaria producida por el COVID-19. (BOB n.º 102, de 01-06-2020 (ISD, ITPyAJD))

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el cual tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar una respuesta inmediata al impacto económico negativo producido por la Emergencia de Salud Pública de Importancia Internacional generada por la pandemia COVID-19, especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, así como a garantizar los derechos de las y los contribuyentes en esta situación excepcional en la que nos encontramos.

La crisis sanitaria generada por la COVID-19 ha obligado a los poderes públicos a adoptar una serie de medidas extraordinarias que impactan enormemente en los factores de producción, en el consumo y en el día a día de los ciudadanos y de las ciudadanas, las cuales han ido prorrogándose desde mediados del mes de marzo de 2020.

En consecuencia, tras la entrada en vigor del citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, la Hacienda Foral de Bizkaia, en uso de las habilitaciones contenidas en él, ha ido adoptando medidas complementarias a las inicialmente establecidas en él, tales como las relativas a la ampliación de los plazos de presentación de declaraciones y autoliquidaciones por parte de determinados contribuyentes, o las referidas a la ampliación del plazo voluntario de pago de ciertas liquidaciones practicadas por la Administración, entre otras.

Particularmente, en lo que hace referencia a la presentación de declaraciones y de autoliquidaciones, el apartado Dos del artículo 2 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, extendió hasta el 1 de junio de 2020 el plazo voluntario de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones cuya presentación telemática no se encuentre prevista en la normativa tributaria con carácter obligatorio. A lo que la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, añadió que la citada extensión también afecta

a las personas físicas que realizan actividades económicas, a las microempresas y a las pequeñas empresas, aun cuando estén obligadas a presentar sus declaraciones y sus autoliquidaciones de forma telemática, y precisó que, a estos efectos, las entidades en atribución de rentas que realizan actividades económicas se asimilan a las personas físicas, salvo que todos sus miembros sean personas jurídicas.

Consecuentemente, el 1 de junio de 2020 concluye el período voluntario de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones correspondientes a las y los obligados tributarios a los que se refiere el apartado Dos del artículo 2 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, y la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, cuyo plazo ordinario finalizara entre el 16 de marzo y el citado 1 de junio de 2020.

Entre estas declaraciones y autoliquidaciones cuyo plazo voluntario de presentación se encuentra extendido hasta el 1 de junio de 2020 están las correspondientes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las y los contribuyentes no obligados a presentarlas telemáticamente.

En buena parte de las ocasiones, la presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exige, o hace conveniente, la realización de determinados trámites presenciales que se ven dificultados por las medidas de contención que deben seguir adoptándose para hacer frente a la COVID-19.

Así, a este respecto, aun cuando el 1 de junio de 2020 se reanuda la atención presencial en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia, hasta entonces suspendida como consecuencia de la crisis sanitaria, las medidas de seguridad, higiene y control que han de adoptarse para poder atender a las personas que acudan a dichas oficinas, de solicitud de cita previa, de mantenimiento de la distancia interpersonal, etc., pueden impedir, o dificultar gravemente que las y los contribuyentes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que no están obligados a presentar sus declaraciones y autoliquidaciones de forma telemática puedan hacerlo en plazo.

Por ello, resulta conveniente ampliar hasta el 30 de septiembre de 2020 el plazo voluntario de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para las y los contribuyentes que no están obligados a presentarlas telemáticamente, cuando dicho plazo finalice entre el 16 de marzo y el 30 de septiembre de 2020, con objeto de que puedan planificar sus presentaciones hasta esa fecha, en un escenario en el que los servicios de atención presencial estarán funcionando a un menor ritmo del habitual.

ORDEN FORAL 1074/2020, de 5 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el régimen de autoliquidación y pago del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y del recargo que recae sobre el mismo, correspondiente a las máquinas cuyos permisos de explotación queden temporalmente suspendidos en su efectividad como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19. (BOB nº109 de 10/06/2020 (TJ))

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el cual tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar una respuesta inmediata al impacto económico negativo producido por la Emergencia de Salud Pública de Importancia Internacional generada por la pandemia COVID-19, especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, así como a garantizar los derechos de las y los contribuyen-

tes en esta situación excepcional en la que nos encontramos.

Tras la entrada en vigor del citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, la Hacienda Foral de Bizkaia, en uso de las habilitaciones contenidas en él, ha ido adoptando medidas complementarias a las aprobadas inicialmente, tales como la relativa a la concesión de un aplazamiento excepcional para el pago de las autoliquidaciones del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y del recargo que recae sobre el mismo, correspondientes al primer trimestre de 2020, que se encuentren acogidas al sistema de domiciliación de la Orden Foral 920/1997, de 11 de abril.

La crisis sanitaria generada por la COVID-19 ha obligado a los poderes públicos a adoptar una serie de medidas extraordinarias que impactan enormemente en los factores de producción, en el consumo y en el día a día de los ciudadanos, las cuales han ido prorrogándose desde mediados del mes de marzo de 2020.

Así, en lo que aquí interesa, la expansión de la pandemia COVID-19 obligó desde un primer momento a suspender las actividades relativas al juego presencial y al cierre de los locales de juego y de hostelería donde se ubican las máquinas de juego, lo que conlleva la suspensión fáctica de los permisos de explotación de dichas máquinas desde entonces.

Por este motivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 4/1991, de 8 de noviembre, del Juego del País Vasco, el pasado 20 de mayo de 2020, el Consejo Vasco de Juego informó favorablemente el Proyecto de Decreto de medidas urgentes en el sector del juego para hacer frente al impacto del COVID-19, cuyo artículo 2 establece que los permisos de explotación de máquinas de juego que no estuvieran en expectativa de explotación o suspensión a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020,de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se encuentran suspendidos temporalmente en su efectividad desde esa fecha hasta el 30 de septiembre de 2020, y habilita a la Autoridad Reguladora del Juego para que pueda ampliar este plazo por otro trimestre adicional, si concurren causas de interés público.

Además, el citado artículo 2 del Proyecto de Decreto de medidas urgentes en el sector del juego para hacer frente al impacto del COVID-19, añade que, en el caso de permisos de explotación de máquinas de juego de tipo BH con boletín de emplazamiento vigente, cualquiera de las partes firmantes del boletín puede solicitar el levantamiento de la suspensión antes de que finalice el plazo indicado en el párrafo anterior, a partir del momento en el que se inicie la actividad en el establecimiento en el que estén emplazadas, y que, en lo que respecta a los demás permisos, será la persona titular de los mismos la que podrá solicitar el levantamiento de la suspensión antes de que concluya dicho plazo, si desaparece la causa de fuerza mayor que la provoca.

La Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Bizkaia, regula en su artículo 12. Tres que, en los casos de suspensión de los permisos de explotación, las cuotas fijas aplicables en los juegos mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos se prorratean por trimestres naturales.

Asimismo, el artículo 16 de la citada Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Bizkaia, determina que las y los contribuyentes están obligados a presentar las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a dicho tributo que se establezcan reglamentariamente, determinando en ese momento la deuda tributaria, y procediendo a su ingreso en los lugares, formas y plazos que fije, para cada caso, el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

Adicionalmente, el artículo 14 de la Ley 6/1992, de 16 de octubre, del Impuesto sobre el Juego del Bingo y tasa de máquinas de juegos de Azar

del País Vasco, prevé que el recargo del Tributo sobre el Juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar debe ser liquidado y abonado por la persona obligada tributaria junto con el correspondiente Tributo sobre el Juego.

Por último, la Orden Foral 920/1997, de 11 de abril, regula el procedimiento de ingreso a través de domiciliación bancaria del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y de su recargo, y dispone que las solicitudes presentadas en plazo surten efectos para el pago mediante domiciliación tanto del trimestre de que se trate como de los restantes trimestres de cada ejercicio.

Por todo ello, en este contexto, procede desarrollar el régimen de autoliquidación y pago del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y del recargo que recae sobre el mismo, correspondiente a las máquinas cuyos permisos de explotación queden temporalmente suspendidos en su efectividad como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19.

La regulación contenida en la presente Orden Foral sobre el citado régimen de autoliquidación y pago del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y del recargo que recae sobre el mismo, se basa en dos principios fundamentales.

Por un lado, en que las y los contribuyentes no tendrán que presentar autoliquidaciones, ni se les pasará cargo alguno, por los períodos de liquidación trimestrales durante los cuales tengan suspendidos todos los permisos de explotación de máquinas de juego de los que sean titulares, como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19.

Y, por otro lado, en que durante el plazo de suspensión general de la efectividad de los permisos de explotación de las máquinas de juego a que se refiere el, ya citado, artículo 2 del Proyecto de Decreto de medidas urgentes en el sector del juego para hacer frente al impacto del COVID-19, no resultará aplicable el procedimiento de ingreso a través de domiciliación bancaria del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y de su recargo, de la Orden Foral 920/1997, de 11 de abril. De manera que, en caso de que se solicite el levantamiento anticipado de la citada suspensión antes de que finalice el plazo de la misma, las y los contribuyentes estarán obligados a presentar las autoliquidaciones correspondientes a las máquinas y a los trimestres a los que afecte dicho levantamiento.

ORDEN FORAL 1106/2020, de 11 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de realización de determinadas actuaciones tributarias mediante videoconferencia y por vía electrónica. (BOB nº115 de 18/06/2020)

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el cual tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar una respuesta inmediata al impacto económico negativo producido por la Emergencia de Salud Pública de Importancia Internacional generada por la pandemia COVID-19, especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, así como a garantizar los derechos de las y los contribuyentes en esta situación excepcional en la que nos encontramos.

Entre otras medidas, el mencionado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, estableció la suspensión hasta el pasado 1 de junio de 2020 del inicio de buena parte de los procedimientos tributarios que deben comenzar de oficio, y otorgó la consideración de períodos de interrupción justificada, o de dilaciones por causa no imputable a la Administración, a las

paralizaciones de los procedimientos tributarios ya iniciados en ese momento, también hasta el citado 1 de junio de 2020.

De modo que el pasado 1 de junio de 2020 concluyó la suspensión del comienzo de los procedimientos tributarios que han de iniciarse de oficio, y el período durante el cual pudieron quedar paralizados por causa justificada los procedimientos ya iniciados a la fecha de entrada en vigor del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19.

Sin embargo, a este respecto, aun cuando el repetido 1 de junio de 2020 también se reanudó la atención presencial en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia, hasta entonces igualmente suspendida como consecuencia de la crisis sanitaria derivada de la COVID-19, las medidas de seguridad, higiene, control y contención que han de adoptarse tanto para poder atender a las personas que acuden a dichas oficinas como para poder desarrollar determinadas actuaciones tributarias fuera de las mismas con todas las garantías sanitarias, de mantenimiento de la distancia interpersonal, de reducción al mínimo imprescindible de las reuniones presenciales, etc., hacen aconsejable articular mecanismos de desarrollo de las citadas actuaciones tributarias de forma no presencial, mediante videoconferencia o por vía telemática.

Consecuentemente, la presente regulación se adopta con carácter de urgencia, y con un alcance temporal circunscrito, en principio, hasta el 31 de diciembre de 2020, para poder hacer frente a la situación derivada del levantamiento de las suspensiones y de las interrupciones reguladas en el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en un contexto en el que todavía deben seguir adoptándose medidas de contención y de distanciamiento social para evitar nuevos rebrotes del virus.

No obstante, lo indicado en el párrafo anterior, las medidas incluidas en esta Orden Foral también forman parte de un paquete más amplio de medidas que están siendo estudiadas y analizadas en el seno de la Diputación Foral de Bizkaia, y que, en un futuro próximo, darán lugar a cambios tributarios permanentes en materia de Administración telemática.

ORDEN FORAL 1128/2020, de 16 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 2019. (BOB nº115 de 18/06/2020 (IS, IRNR))

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 de carácter técnico y de mera actualización y otras de mayor trascendencia para ajustarse a las novedades normativas introducidas en el Impuesto de Sociedades tras la aprobación de la Norma Foral 4/2019 de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y los Decretos Forales Normativos de urgencia aprobados recientemente como consecuencia de la alarma sanitaria provocada por la COVID-

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

En relación con el nuevo régimen de Mecenazgo regulado mediante la Norma Foral 4/2019 de 20 de marzo, mencionada, si bien, en líneas generales, la nueva 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, 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.

La Norma foral 4/2019, incluye también 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.

Así, se establece una deducción del 30 por 100 en la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades, y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, para aquellos contribuyentes que operen a través de un establecimiento permanente, eliminándose la anterior consideración como gastos deducibles de los importes de los donativos y aportaciones.

Y 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.

Asimismo, recientemente se ha aprobado en el Territorio Histórico de Bizkaia, el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, que dentro del plan Bizkaia Aurrera! de la Diputación Foral de Bizkaia que incluye medidas directas de activación económica en el ámbito de competencias de dicha Diputación Foral, recoge una serie de medidas tributarias que podrían catalogarse como "de choque" con un claro carácter coyuntural.

En lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, se incorpora una recomendación expresa de la OCDE, de que se amplíen las reglas de compensación de pérdidas en dicho Impuesto, bien extendiendo los plazos o las magnitudes de compensación de bases negativas que puedan producirse en el ejercicio 2020, como consecuencia de los efectos económicos de la pandemia provocada por la COVID-19, o incluso permitiendo una compensación hacia atrás de esas pérdidas, de forma que puedan dar lugar a una devolución de los impuestos pagados en los ejercicios anteriores.

En este contexto, se establece una deducción extraordinaria a aplicar en la declaración del Impuesto del ejercicio 2019, que permite a los contribuyentes que acrediten una reducción sustancial de su actividad o rendimientos, en línea con los requisitos establecidos en el Dere-

cho comparado al respecto, disponer de una cantidad de hasta el 60 por 100 de la cuota efectiva de este impuesto para las finalidades que a continuación se enumeran: la compensación de las pérdidas producidas en 2020, la realización de inversiones en activos nuevos, la realización de proyectos de I+D+i o la financiación de los realizados por otros contribuyentes al amparo de lo previsto en el artículo 64.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la creación de empleo o el fomento del emprendimiento en microempresas, pequeñas o medianas empresas.

Finalmente, y en relación con el plazo de presentación, como consecuencia de ciertas prorrogas de los plazos mercantiles aprobadas mediante el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social de la COVID-19, por medio del apartado Sexto del artículo 3 del Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19, se concede de manera extraordinaria una ampliación optativa del plazo de presentación de autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades a aquellas microempresas y pequeñas empresas que, con motivo de haberse acogido a lo dispuesto en el artículo 40 del citado Real Decreto-ley, hayan aprobado sus cuentas anuales en un plazo posterior al de los 6 meses siguientes a la finalización del periodo impositivo al que correspondan. En este supuesto, y siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos para ello, el plazo extraordinario de presentación de autoliquidaciones concluirá el día 25 del mes siguiente a aquel en el que se hayan aprobado las cuentas anuales, siendo el plazo máximo de presentación el 25 de noviembre de 2020. Este plazo extraordinario será, asimismo, aplicable por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de las autoliquidaciones correspondientes a las rentas que obtengan a través de un establecimiento permanente, siempre y cuando cumplan requisitos de carácter análogo a aquellos exigidos a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, añadir que el Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio, en su artículo 2, faculta a aquellos contribuyentes del Impuesto que no pueden acogerse al citado plazo extraordinario de declaración, por no cumplir los requisitos exigibles o pudiendo presenten su autoliquidación en el plazo general, siempre que no hayan podido aprobar sus cuentas anuales con anterioridad a la finalización del plazo voluntario de autoliquidación del Impuesto, para que presenten la declaración con las cuentas anuales disponibles a ese momento, presentando una autoliquidación complementaria una vez aprobadas las mismas en un plazo máximo que se extiende hasta el 25 de noviembre de 2020.

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 2019 con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

ORDEN FORAL 1138/2020, de 17 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento de deudas previamente aplazadas cuyos aplazamientos han perdido eficacia en más de una ocasión. (BOB nº117 de 22/06/2020)

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el cual tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar una respuesta inmediata al impacto económico negativo producido por la emergencia sanitaria COVID-19, especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, así como a garantizar los derechos de las y los contribuyentes en esta situación excepcional en la que nos encontramos.

La citada emergencia sanitaria ha obligado a los poderes públicos a adoptar una serie de medidas extraordinarias que impactan enormemente en los factores de producción, en el consumo y en el día a día de las y los ciudadanos, las cuales han ido prorrogándose desde mediados del mes de marzo de 2020.

En consecuencia, tras la entrada en vigor del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, la Hacienda Foral de Bizkaia, en uso de las habilitaciones contenidas en él, ha adoptado distintas medidas complementarias de las inicialmente establecidas en el mismo, como las relativas a las ampliaciones de los plazos de presentación de declaraciones y autoliquidaciones por parte de determinados contribuyentes, o las referidas a la ampliación del plazo voluntario de pago de ciertas liquidaciones practicadas por la Administración, entre otras.

Así, concretamente, en lo que respecta a las cuotas de los aplazamientos y de los fraccionamientos, el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, reguló el retraso en un mes del pago del vencimiento correspondiente al mes de marzo de los aplazamientos ya concedidos, retrasándose, en consecuencia, también un mes cada uno de los vencimientos restantes, sin que se devengaran intereses de demora en ninguno de los plazos por el período comprendido entre el 25 de marzo y el 25 de abril de 2020.

Más tarde, teniendo en cuenta que entre los días 27 y 30 de abril de 2020 aún persistían as medidas de contención y de confinamiento adoptadas por las autoridades competentes para hacer frente a la crisis sanitaria, y considerando el efecto que tiene en los fraccionamientos el impago de dos fracciones a su vencimiento, conforme a lo estipulado en el artículo 34.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia, la Orden Foral 870/2020, de 7 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, retrasó hasta el 12 de mayo de 2020 el vencimiento de las cuotas del mes de abril de los aplazamientos y de los fraccionamientos ya concedidos que no fueron atendidas en el momento en el que se produjo su cargo en cuenta entre los días 27 y 30 de abril de 2020.

Con estas medidas, se pretendió dar respuesta a la situación en la que se encuentran las y los contribuyentes a los que las consecuencias económicas derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19 ha impedido, o dificultado gravemente, el pago en plazo de las cuotas de los aplazamientos y de los fraccionamientos previamente otorgados por esta Hacienda Foral de Bizkaia.

Sin embargo, la normativa tributaria no ha establecido ninguna especialidad en lo que respecta a las cuotas de los aplazamientos y de los fraccionamientos exigibles a partir del citado 12 de mayo de 2020, siendo así que las consecuencias económicas negativas producidas por la emergencia sanitaria COVID-19 continúan desplegando sus efectos, especialmente en lo que respecta a determinados sectores de actividad.

A estos efectos, de conformidad con lo previsto en el, ya mencionado, artículo 34.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, el impago a su vencimiento de más de una fracción de los fraccionamientos concedidos da lugar al vencimiento anticipado de todas las fracciones pendientes y, en consecuencia, a la pérdida de eficacia de dichos fraccionamientos.

Además, según lo indicado en el artículo 28.1. a) del mismo Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, no resultan admisibles las solicitudes de aplazamiento de las deudas ya aplazadas previamente cuyos aplazamientos hayan perdido eficacia en más de una ocasión por no haberse cumplido alguno de los requisitos establecidos en los acuerdos de aplazamiento.

Por todo ello, con objeto de dar una salida a la situación en la que se encuentran las y los contribuyentes con aplazamientos previamente reconocidos por esta Hacienda Foral de Bizkaia que

no puedan atender al pago en plazo de las cuotas de los mismos al continuar experimentando dificultades de tesorería como consecuencia de la crisis derivada de la COVID-19, conviene posibilitar, transitoriamente, que dichos contribuyentes puedan solicitar, por una sola vez, un nuevo aplazamiento de las deudas ya aplazadas previamente cuyos aplazamientos hayan perdido eficacia en más de una ocasión, al no cumplir alguno de los requisitos establecidos en los acuerdos de aplazamiento por los efectos económicos negativos generados por la COVID-19.

ORDEN FORAL 1137/2020, de 17 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se acuerda la no exigencia de determinadas obligaciones tributarias accesorias a las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades y a las acogidas al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos que aplicaron improcedentemente la ampliación del plazo de presentación de declaraciones y de autoliquidaciones regulada en la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas (BOB nº 117 de 22/06/2020 (IS))

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia » el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19,el cual tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar una respuesta inmediata al impacto económico negativo producido por la Emergencia de Salud Pública de Importancia Internacional generada por la pandemia COVID-19,especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, así como a garantizar los derechos de las y los contribuyentes en esta situación excepcional en la que nos encontramos.

La crisis sanitaria generada por la COVID-19 ha obligado a los poderes públicos a adoptar una serie de medidas extraordinarias desde mediados del mes de marzo de 2020, que impactan enormemente en los factores de producción, en el consumo, y en el día a día de las y los ciudadanos.

En consecuencia, tras la entrada en vigor del citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, la Hacienda Foral de Bizkaia ,en uso de las habilitaciones contenidas en él, ha aprobado distintas medidas complementarias a las inicialmente recogidas en el mismo, tales como las relativas a la ampliación de los plazos de presentación de declaraciones y autoliquidaciones por parte de determinados contribuyentes, o las referidas a la ampliación del plazo voluntario de pago de ciertas liquidaciones practicadas por la Administración, entre otras.

Particularmente, en lo que hace referencia a la presentación de declaraciones y de autoliquidaciones, el apartado Dos del artículo 2 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, prolongó hasta el 1 de junio de 2020 el plazo voluntario de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones cuya presentación telemática no esté prevista en la normativa tributaria con carácter obligatorio. Mientras que, por su parte, la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, extendió esta medida a las personas físicas que realizan actividades económicas, así como a las microempresas y a las pequeñas empresas definidas en el artículo 13 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de marzo, del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando unas y otras estén obligadas a presentar sus declaraciones y sus autoliquidaciones de forma telemática, y precisó que, a estos efectos, las entidades en atribución de rentas que realizan actividades económicas se asimilan a las personas físicas, salvo que todos sus miembros sean personas jurídicas.

No obstante, para las demás personas jurídicas distintas de las microempresas y de las pequeñas empresas, obligadas a presentar sus declaraciones y sus autoliquidaciones de forma telemática y que no pudieron acogerse a lo indicado en el artículo único de la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, únicamente resultó aplicable la ampliación de plazos prevista en el artículo 3.Uno del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de

medidas urgentes derivadas del COVID-19,de conformidad con el cual se extendió hasta el 14 de abril el plazo voluntario de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones que, en principio, debían ser presentadas entre el 16 de marzo y el 13 de abril de 2020.

Consecuentemente, el 1 de junio de 2020 concluyó el período voluntario de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones correspondientes las microempresas y a las pequeñas empresas definidas en el artículo 13 de la Norma Foral 11/2013,de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a las que se refiere la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, cuyo plazo ordinario de presentación finalizara entre el 16 de marzo y el citado 1 de junio de 2020.

Sin embargo, para las demás entidades obligadas a presentar sus declaraciones y sus autoliquidaciones de forma telemática no susceptibles de acogerse a lo indicado en el artículo único de la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, no se reguló ninguna ampliación de los plazos de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones cuyos plazos voluntarios de presentación concluyeron a partir del 14 de abril de 2020.

Las microempresas y las pequeñas empresas a las que se refiere el artículo único de la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, son las definidas en el artículo 13 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Este concepto, de microempresas y pequeñas empresas definidas en el artículo 13 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, coincide con el empleado en el artículo 56.1 b) de la misma Norma Foral, para establecer el tipo general del Impuesto al que tributan las citadas categorías de entidades.

Por su parte, el artículo 23 de la Norma Foral 6/2018, de 12 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, regula las especificidades en materia de tipos de gravamen correspondientes a las cooperativas microempresas y pequeñas empresas.

De modo que el artículo único de la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, hace referencia únicamente a las microempresas y a las pequeñas empresas que tributan en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, con las especificidades previstas para ellas y al tipo de gravamen establecido en el artículo 56.1 b) de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como a las cooperativas microempresas y pequeñas empresas.

No obstante lo anterior, un buen número de entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, de las reguladas en el artículo 12.2 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de entidades acogidas al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, actualmente regulado en la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, consideraron que podían acogerse a lo previsto en el artículo único de la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, en la medida en que realizaran una actividad económica, y que cumplieran los requisitos de importe del activo o de volumen de operaciones, y de promedio de plantilla exigibles a las microempresas y a las pequeñas empresas. De forma que presentaron voluntariamente hasta el pasado 1 de junio de 2020 distintas autoliquidaciones extemporáneas cuyos plazos voluntarios de presentación concluyeron a partir del 14 de abril 2020.

Por ello, atendiendo a la situación excepcional y sin precedentes generada por emergencia sanitaria COVID-19,a la urgencia de las medidas que han tenido que ir adoptándose para hacer frente a las consecuencias derivadas de la misma, y a las dificultadas de tesorería que pueden experimentar las entidades parcialmente exentas y las acogidas al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, actualmente regulado en la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Ré-

gimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que consideraron que podían acogerse a lo indicado en la Orden Foral 707/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, si se les exigen las obligaciones tributarias accesorias a las que se refiere el artículo 25 de la Norma Foral 2/20025, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, sobre los importes correspondientes a las autoliquidaciones cuyo plazo voluntario de presentación finalizó a partir del 14 de abril de 2020 y que fueron presentadas por ellas fuera de plazo hasta el 1 de junio de 2020, se considera oportuno no exigir las citadas obligaciones accesorias devengadas hasta el repetido 1 de junio de 2020 a dichas entidades.

Todo ello, además, teniendo en cuenta que las entidades en cuestión tuvieron que adoptar una decisión sobre el particular de forma rápida, en un momento de extrema incertidumbre, en el que todas las empresas y entidades se vieron obligadas a manejarse en distintos ámbitos, laboral, tributario, financiero, etc., en los que se sucedieron las aprobaciones de normas de carácter urgente, con entradas en vigor prácticamente inmediatas.

De modo que se trata de una medida proporcionada para esta clase de entidades,

que han cumplido de forma espontánea con sus obligaciones tributarias, aun cuando sea fuera de plazo, a la vista de la situación excepcional generada por la emergencia sanitaria COVID-19, y que, además, no tendrá un impacto recaudatorio significativo para esta Hacienda Foral de Bizkaia.

ORDEN FORAL 1155/202, de 19 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establece la fecha de publicación del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Foral de Bizkaia por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 94 ter de la Norma Foral 2/2005 General Tributaria, de 10 de junio. (BOB n.º 122, de 29-06-2020)

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

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

No obstante, la disposición adicional única del Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19, ha dispuesto lo siguiente:

No obstante lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 94.ter de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, el diputado foral de Hacienda y Finanzas procederá a establecer mediante Orden Foral la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado con fecha de referencia 31 de diciembre de 2019, en el momento en el que, pese a las circunstancias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19, se pueda garantizar la adecuación del contenido del listado, de su publicidad y de los tramites del procedimiento para hacerla efectiva a las exigencias establecidas en el citado artículo.

Teniendo presente que se ha completado el proceso de desescalada de las medidas

adoptadas por las autoridades sanitarias para luchar contra la pandemia por medio de lo dispuesto en el Decreto 4/2020, de 18 de junio, del Lehendakari, por el que se declara la superación de la fase 3 del Plan para la desescalada, se dejan sin efecto las medidas adoptadas en el marco del estado de alarma y se establece la entrada en la nueva normalidad a partir de las 00:00 horas del día 19 de junio de 2020, procede

establecer la fecha de publicación del listado, dando margen a que se desarrollen los trámites administrativos precisos para proceder a la misma.

ORDEN FORAL 1155/2020, de 19 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establece la fecha de publicación del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Foral de Bizkaia por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 94 ter de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria. (Corrección de errores) (BOB n.º 128, de 07-07-2020)

Detectado un error en su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» número 122, de 29 de junio de 2020, y de acuerdo con el artículo 17 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 7/2009, de 15 de junio, regulador del «Boletín Oficial de Bizkaia», se publica de nuevo íntegramente.

Resolución 1/2020, de 7 de enero, 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 2020. (BOB n.º 7, de 13-01-2020)

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 1.634/2009, 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.

El día 8 de noviembre del año 2019 se ha publicado en el Boletín Oficial de Bizkaia la Orden Foral 2050/2019, de 31 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica 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.

Según esta modificación, se ha adelantado de la primera quincena de febrero de un año a la primera quincena del mes de diciembre del año anterior la reunión de la Comisión en la cual se han de formular las directrices y criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año siguiente, con el fin de que ya desde el primer día de cada año se puedan llevar a cabo por todos los órganos de aplicación de los tributos los criterios de actuación fijados para el mismo.

Por tanto, el 11 de diciembre de 2019 la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, en su tercera sesión ordinaria de este año, ha aprobado los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2020, a los que procede dar la correspondiente publicidad en el Boletín Oficial de Bizkaia, para general conocimiento.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 12/2019 A 6/2020.

ORDEN FORAL 575/2019 de 3 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa de la cesión de uso de viviendas para uso turístico» y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación (BOG 10/12/2019).

ORDEN FORAL 578/2019 de 4 de diciembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (BOG 13/12/2019 (IEF)).

ORDEN FORAL 604/2019, de 11 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 182 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Donativos, donaciones, prestaciones gratuitas de servicios y demás aportaciones. Resumen informativo anual» y las formas y plazo de su presentación (BOG 23/12/2019 (IRPF))

ORDEN FORAL 629/2019, de 18 de diciembre, 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 27/12/2019 (IRPF))

NORMA FORAL 9/2019, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2020 (BOG 30/12/2019)

DECRETO FORAL 56/2019, de 27 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes y el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2020 (BOG 30/12/2019 (IRPF, IRNR))

El presente decreto foral tiene por objeto introducir modificaciones en diversos reglamentos tributarios, así como aprobar los coeficientes de actualización que serán de aplicación en 2020 para determinar las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre sociedades.

Las modificaciones afectan a los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Decreto Foral 11/2016, de 17 de mayo, así como al Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre.

El artículo 1 modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, reconociendo la exención a las ayudas públicas al alquiler de vivienda del programa Gaztelagun, además de actualizar, a efectos de aplicar la exención, la referencia al decreto del Gobierno Vasco que regula las ayudas para la conciliación de la vida familiar y laboral.

El artículo 2 modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en materia de acreditación de la residencia por fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva a efectos de la aplicación de determinadas exenciones.

La letra b) del artículo 14.1 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece la exención de los intereses y de otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, con ciertas excepciones, siempre que tales rentas sean obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

En el caso de rentas obtenidas por fondos de pensiones o instituciones de inversión colectiva residentes en la Unión Europea, la aplicación efectiva de esta exención puede encontrarse con obstáculos como consecuencia de las dificultades para acreditar la residencia de estas entidades o de sus miembros, habida cuenta que no es infrecuente que tanto fondos de pensiones como instituciones de inversión colectiva carezcan de personalidad jurídico-fiscal en sus jurisdicciones de origen, lo cual puede ocasionar que las autoridades fiscales de dichas jurisdicciones no les concedan certificados de residencia fiscal.

Con la finalidad de superar estos obstáculos, este decreto foral añade una nueva disposición adicional, la tercera, al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la que se establece un régimen especial de acreditación de la residencia a efectos de la aplicación de la exención prevista en el mencionado artículo 14.1.b) de la Norma Foral del Impuesto.

El artículo 3 incluye las modificaciones del Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, que afectan a dos materias diferentes: a la obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas, y a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Por lo que respecta a la primera de las materias, se establece la obligación de informar sobre el valor nominal de los valores negociados.

Por lo que respecta a la segunda de las materias, las modificaciones pretenden permitir que se pueda presentar la información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, aun cuando éstos no hubieren experimentado un incremento del límite conjunto establecido para cada bloque de información superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

Con ello se quieren suprimir obstáculos en el flujo de la información, sin que ello suponga un incremento de las obligaciones formales ya existentes.

La disposición adicional primera establece los coeficientes de actualización 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 del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aplicables en el ejercicio 2020 para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

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 2020 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 del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

DECRETO FORAL 57/2019, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para desarrollar los incentivos para el fomento de la cultura (BOG 30/12/2019 (IS))

La 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, modifica la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La citada disposición adicional recoge una regulación novedosa con incidencia en el sector audiovisual. Por un lado, recoge unos requisitos de territorialización del gasto y de intensidad de las ayudas, no previstos hasta ahora, y por otro, introduce una nueva deducción, que incentiva las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, en cuanto al gasto realizado en el territorio de la Comunidad Autónoma Vasca.

Además, remite a un desarrollo reglamentario posterior la precisión de determinados conceptos contenidos en la norma, y la regulación de los informes motivados preceptivos para la aplicación de los incentivos para el fomento de la cultura.

Así, el presente decreto foral tiene por finalidad acometer el desarrollo reglamentario de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y para ello adiciona dos disposiciones adicionales al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, la disposición adicional sexta y la séptima.

La disposición adicional sexta determina qué obras tendrán la consideración de obras audiovisuales difíciles, y establece los requisitos que se deberán cumplir para aplicar las deducciones referidas en los apartados uno y dos de la disposición adicional decimoquinta de la norma foral. Además, precisa el momento en que deberá cumplirse el requisito de participación técnica y/o artística vasca, y aquél en que deberá justificarse la intensidad de las ayudas.

La disposición adicional séptima determina el órgano competente para elaborar el informe motivado, que es el Departamento del Gobierno Vasco competente por razón de la materia o un organismo o entidad adscrito al mismo. A su vez, regula los aspectos procedimentales que acompañan a la emisión del informe motivado aludido en la norma foral, el cual se denomina «Informe para la aplicación del incentivo fiscal».

Por otra parte, en el propio decreto foral se establecen dos disposiciones transitorias. La primera

establece un plazo especial para solicitar el informe cuando la producción hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del decreto foral. Y la segunda, establece que lo regulado en materia de títulos de crédito no será exigible a las producciones que finalicen antes del 1 de julio de 2020.

ORDEN FORAL 648/2019, de 20 de diciembre, por la que se modifican los modelos 193 y 194 aprobados por la Orden Foral 1175/2012, de 28 de diciembre (BOG 31/12/2019)

ORDEN FORAL 649/2019, de 20 de diciembre, por la que se modifica el modelo 196 aprobado por la Orden Foral 591/2016, de 21 de diciembre (BOG 31/12/2019)

ORDEN FORAL 650/2019, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los términos de la colaboración social en el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación mediante un sistema contable en soporte informático a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 17/01/2020)

DECRETO FORAL 2/2020, de 14 de enero, por el que se delega en el diputado o diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, la competencia para acordar el planteamiento de conflicto de competencias ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOG 23/01/2020)

ORDEN FORAL 5/2020 de 22 de enero, por la que se aprueba el modelo 517 de solicitud de marcas fiscales del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, así como su forma de presentación (BOG 27/01/2020 (IIEE))

ORDEN FORAL 25/2020 de 22 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 27/01/2020)

ORDEN FORAL 34/2020 de 28 de enero, por la que se aprueba el modelo 318, «Impuesto sobre el Valor Añadido. Regularización de las proporciones de tributación de los periodos de liquidación anteriores al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación (BOG 04/02/2020 (IVA))

ORDEN FORAL 35/2020 de 30 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre el patrimonio (BOG 05/02/2020 (ITPyAJD, ISD, IEDMT, IP)

ORDEN FORAL 64/2020 de 12 de febrero, por la que se declara la exención del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas del «Premio Nacional Pascual Madoz» (BOG 19/02/2020 (IRPF))

ORDEN FORAL 91/2020 de 5 de marzo, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas (BOG 10/03/2020)

ORDEN FORAL 126/2020 de 18 de marzo por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación (BOG 23/03/2020)

DECRETO FORAL-NORMA 1/2020, de 24 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19 (BOG 25/03/2020)

En atención a las dificultades que la situación excepcional generada por el Covid-19 puede entrañar para los obligados tributarios en orden a cumplir ciertas obligaciones tributarias y trámites en procedimientos de carácter tributario, fundamentalmente para atender requerimientos y formular alegaciones en plazo en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores tri-

butarios y algunos de revisión en materia tributaria, se flexibilizan los plazos con los que cuenta el contribuyente para favorecer su derecho a alegar y probar y facilitar el cumplimiento del deber de colaborar con la Administración tributaria y de aportar los documentos, datos e información de trascendencia tributaria de que se trate.

Dichas medidas tienen un horizonte limitado, en tanto en cuanto se proponen para un plazo estimado de los efectos de la emergencia de la situación de salud pública. Dicho horizonte será evaluado y determinado por el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas en consideración a la evolución de la situación surgida por la crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19.

Corrección de errores (BOG 27/03/2020)

DECRETO FORAL 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 27/04/2020 (GT))

La Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, regula los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario foral, facultando en su disposición final decimoctava a la Diputación Foral de Gipuzkoa para dictar cuantas disposiciones fueran necesarias para el desarrollo y aplicación de la misma.

Desde su aprobación han sido varios los reglamentos que han desarrollado sus contenidos, quedando en este momento pendiente el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de gestión.

A efectos de ultimar dicho desarrollo reglamentario, resulta necesario completar el régimen jurídico tributario, con la aprobación de un reglamento que incluya las normas comunes sobre las actuaciones y los procedimientos tributarios y la regulación de las actuaciones y los procedimientos de gestión, además de la regulación de diversos aspectos sobre la atribución y ejercicio de funciones de gestión de los tributos, sobre la información y asistencia a los obligados tributarios o sobre la colaboración social en la gestión tributaria, entre otros.

Unido a lo anterior, se estima procedente desde un punto de vista sistemático, integrar en un mismo reglamento aspectos y materias que se encuentran dispersas en otros desarrollos reglamentarios. Así, se procede a integrar en un mismo cuerpo normativo los siguientes desarrollos:

— El Decreto Foral 73/1991, de 15 de octubre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

— El 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.

— El Decreto Foral 79/2008, de 16 de diciembre, por el que se desarrolla el procedimiento de comprobación de valores de la Norma Foral General Tributaria.

En base a lo antedicho, es objeto del presente decreto foral aprobar el reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El reglamento lo constituyen cuatro títulos, con 93 artículos, dos disposiciones adicionales y una disposición final única.

El título I contiene un artículo que regula el ámbito de aplicación del reglamento.

El título II incluye los principios generales de la aplicación de los tributos, desarrollados en cuatro capítulos. El primero establece la atribución y ejercicio de funciones de gestión de los tributos. El capítulo II contiene la información y asistencia de los obligados tributarios, que se subdivide en cinco secciones. La primera regula los principios

generales de la información y asistencia tributaria, promoviendo y facilitando a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos.

La sección segunda regula las actuaciones y solicitudes de información, a través de la puesta a disposición del obligado tributario de la información necesaria para el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La sección tercera se estructura en cinco subsecciones, incluyendo los distintos procedimientos de vinculación administrativa previa, como son las consultas tributarias escritas de carácter vinculante, la información con carácter previo a la adquisición o transmisiones de bienes inmuebles, las propuestas previas de tributación, así como aquellas propuestas de carácter específico contenidas en la normativas del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades, y por último la regulación de la Comisión Consultiva Tributaria.

La sección cuarta del capítulo II regula los certificados tributarios, incluyendo el contenido que pueden o deben incluir, en función de su propósito, la forma de solicitarlos y expedirlos, y los efectos de los mismos.

La sección quinta y última del capítulo II regula las actuaciones de asistencia, como conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. En este apartado se incluyen actuaciones tales como la asistencia en la confección de autoliquidaciones o la elaboración de propuestas de autoliquidación, cada vez con mayor implantación en la gestión tributaria y que tanto facilitan a los obligados el cumplimiento de sus obligaciones.

El capítulo III del título II regula la colaboración social en la gestión tributaria, en desarrollo de lo previsto en el artículo 89 de la Norma Foral General Tributaria, que se materializa a través de la celebración de acuerdos o convenios con instituciones y organizaciones concretas relacionadas en el mismo, extendiéndose dicha colaboración a los aspectos que en el propio reglamento se relacionan.

El capítulo IV contiene la regulación referida a la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributarios, incluyendo dos artículos: uno referido a la identificación de la Administración tributaria actuante a través de dichos medios y el otro relativo a la actuación administrativa automatizada.

El título III establece las normas comunes sobre las actuaciones y procedimientos tributarios, y contiene dos capítulos, comprendiendo 29 artículos. El capítulo primero incluye las especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria, que a su vez se divide en cinco secciones.

La sección primera regula la iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios, distinguiendo la realizada de oficio y la iniciada a instancia del obligado tributario. Cabe apuntar que la presentación de autoliquidaciones y demás declaraciones se entienden iniciadas a instancia del obligado tributario, tal y como viene previsto en el artículo 94 de la Norma Foral General Tributaria.

La sección segunda regula la tramitación de las actuaciones y procedimientos tributarios, incluyendo aspectos tales como el lugar y horario de las actuaciones, ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación, aportación de la documentación, el derecho de los obligados tributarios a conocer el estado de tramitación de los procedimientos, los derechos de acceso a los archivos y registros y de la obtención de copias, así como del trámite de audiencia y de alegaciones.

La sección tercera incluye los diversos documentos elaborados en las actuaciones y procedimientos tributarios, distinguiéndose las comunicaciones, las diligencias y los informes.

La sección cuarta comprende la regulación concerniente a la terminación de las actuacio-

nes y procedimientos, incluyendo los aspectos relacionados con la resolución, el cómputo de los plazos máximos de resolución, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

La sección quinta y última del capítulo I integra dos subsecciones, la primera de las cuales está destinada a las personas con las que deben entenderse las actuaciones, y la segunda los aspectos relacionados con la representación, tanto legal como voluntaria.

El capítulo II de este título III está dedicado a la notificación en materia tributaria, distinguiendo los tres tipos de notificaciones, como son, electrónica, en papel y por comparecencia. Con ello se cierra el título dedicado a las normas comunes aplicables a cualesquiera actuaciones y procedimientos tributarios.

La inclusión de estas normas comunes en el presente reglamento obligan a modificar el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, al objeto de eliminar en él, o, en su caso, remitir al presente reglamento, lo concerniente a las materias relacionadas con las normas comunes, evitando así duplicidades en la regulación. Dicha modificación se efectúa en la disposición final primera del decreto foral que aprueba el presente reglamento.

El título IV del reglamento está dedicado a las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria propiamente dichos, y está estructurado en dos capítulos.

El capítulo I contiene 4 artículos e incluye las disposiciones generales, abarcando temas como la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes, las declaraciones complementarias y sustitutivas, las autoliquidaciones complementarias y las solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas.

El capítulo II incluye los procedimientos de gestión, y está subdividido en 9 secciones, tantas como procedimientos diferenciados comprende.

La sección primera regula el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación y solicitud, que incluye tres artículos sobre la iniciación, tramitación y terminación del procedimiento.

La sección segunda regula el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones o solicitudes de devolución. Esta sección se subdivide en dos subsecciones; la primera referida al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y la segunda al de las declaraciones y solicitudes de devolución.

Las secciones 3.ª, 4.ª, 5.ª y 6.ª regulan los procedimientos para la ejecución de las devoluciones tributarias, el iniciado mediante declaración, el de reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado y las actuaciones de control de presentación de declaraciones y autoliquidaciones, respectivamente.

La sección séptima desarrolla el procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales y la sección octava incluye el procedimiento de comprobación de valores, cuyo antecedente es el Decreto Foral 79/2008, de 16 de diciembre, por el que se desarrolla el procedimiento de comprobación de valores de la Norma Foral General Tributaria, que resulta derogado en el decreto foral por el que se aprueba el presente reglamento.

Por último, la sección novena contiene el desarrollo del procedimiento de comprobación limitada.

Además de las disposiciones aludidas más arriba que son objeto de incorporación en el nuevo reglamento aprobado, se derogan, con motivo de su incorporación en el mismo, los Decretos Forales 73/1991, de 15 de octubre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, 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 y 79/2008, de 16 de diciembre, por el que se desarrolla el procedimiento de comprobación de valores de la Norma Foral General Tributaria.

ORDEN FORAL 132/2020 de 26 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 2019, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso (BOG 30/03/2020 (IRPF, IP)

La finalización del año 2019 ha supuesto el cierre del periodo impositivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas y su devengo; procede, por tanto, llevar a cabo la autoliquidación del impuesto. Con tal motivo, como todos los años, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa pone en marcha la campaña de autoliquidación del impuesto, la cual se regirá por lo previsto en la presente orden foral.

No obstante, el anuncio de esta campaña coincide en el tiempo con el momento en el que se está expandiendo la pandemia del coronavirus a nivel mundial. Ello supone la necesidad de actuar con prudencia ante la incertidumbre sobre el efecto que puede tener esta pandemia en la población guipuzcoana; población entre la que se encuentran los propios contribuyentes, los profesionales relacionados con las actuaciones ante la Administración tributaria que concentran la presentación de una parte importante de las autoliquidaciones tanto del impuesto sobre la renta de las personas físicas como del impuesto sobre el patrimonio, e incluso el propio personal del Departamento de Hacienda y Finanzas que tiene relación con la campaña, destacando, el personal de las oficinas de renta mecanizada, el que se ocupa de la atención ciudadana, tanto presencial como telefónica, el de la Subdirección de Gestión Tributaria relacionado con el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el patrimonio, así como de otros servicios del Departamento que tienen relación con la presentación de estos dos impuestos (Contabilidad, Finanzas, Recaudación...).

Partiendo de esa coyuntura, dos son los objetivos que se pretenden ante esta insólita situación: el primero consistente en garantizar que todo contribuyente pueda cumplir con sus obligaciones fiscales con normalidad, presentando las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre el patrimonio en plazo. El segundo, consistente en garantizar el funcionamiento de la Hacienda Foral de Gipuzkoa a la hora de prestar los servicios habituales al contribuyente (aceptación de propuestas, renta mecanizada, atención presencial y telefónica...).

Para la consecución de estos objetivos se han tomado medidas de carácter excepcional, acordes a la situación en la que nos encontramos y a la información que se dispone en la actualidad:

La primera medida supone retrasar el inicio del plazo de presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas en su modalidad mecanizada hasta que la situación lo aconseje, ya que la actual situación no nos permite fijar una fecha de inicio determinada. La modalidad mecanizada, al ser presencial, es la más afectada ante esta situación de incertidumbre, y precisamente por ello es la que más cambios puede sufrir según se vayan desarrollando los acontecimientos. No obstante, la orden foral prevé que la fecha de inicio se fije más adelante, a través de otra orden foral del diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Ahora bien, este retraso no afecta al inicio de las modalidades de propuesta de autoliquidación o internet, que se iniciarán con normalidad. Por este motivo, a aquellos contribuyentes que no hayan recibido una propuesta de autoliquidación, se les invita a no demorar la presentación de sus autoliquidaciones y a hacerlo utilizando la modalidad de internet.

La segunda medida consiste en alargar la campaña un mes más, finalizando el día 29 de julio.

De esta forma, el cargo de la domiciliación sería el día 30 de julio. Este plazo afecta tanto al impuesto sobre la renta de las personas físicas como al impuesto sobre el patrimonio y, además, dentro del impuesto sobre la renta de las personas físicas, afecta a todas sus modalidades: aceptación de propuestas, mecanizada e internet.

Con todo, la situación final en cuanto al impuesto sobre la renta de las personas físicas queda como se señala a continuación:

— Las propuestas de autoliquidación podrán aceptarse desde el 6 de abril hasta el 29 de julio de 2020.

— Las autoliquidaciones podrán presentarse a través de internet desde el 15 de abril hasta el 29 de julio de 2020.

— Las autoliquidaciones podrán presentarse en su modalidad mecanizada desde la fecha que se establezca con posterioridad por orden foral del diputado foral del departamento de Hacienda y Finanzas, y en todo caso hasta el 29 de julio de 2020.

En cuanto al cargo en la cuenta de domiciliación de la deuda resultante, se hará el 30 de julio de 2020.

Por su parte, en cuanto al impuesto sobre el patrimonio, podrán presentarse las autoliquidaciones desde el 15 de abril hasta el 29 de julio, y la fecha de cargo será el 30 de julio, todas ellas de 2020.

La liquidación del impuesto se efectuará con arreglo a lo previsto en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Esta norma foral ha tenido modificaciones respecto a la regulación de la norma foral que fue de aplicación en el periodo impositivo 2018. En el apartado III se expondrán las modificaciones más significativas que se han incluido en el impuesto.

Como novedad, con el objeto de dar un mejor servicio a los ciudadanos, se regula el procedimiento que se ha de seguir para solicitar la devolución del impuesto sobre la renta de las personas físicas de las personas fallecidas. Para ello, se establece un modelo de solicitud denominado «Devolución impuesto sobre la renta de las personas físicas de personas fallecidas» que será de obligada cumplimentación para la tramitación de la devolución, y se determina la documentación a adjuntar. Por último, se establece la forma en que la solicitud y la documentación correspondiente se han de presentar a la Administración tributaria.

Por otra parte, la finalización del ejercicio ha supuesto también el devengo del impuesto sobre patrimonio, aprobado por la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio. En este caso, la normativa de este impuesto sólo ha sufrido una modificación que afecta a la exención de las participaciones en entidades que apliquen el régimen especial de entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles del apartado 1 del artículo 115 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades. La modificación aludida ha sido introducida por el artículo 3 de la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019.

Tal y como se ha apuntado en la introducción, son numerosas las modificaciones que se han introducido en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas que afectan al periodo impositivo 2019. A continuación se relacionan las normas forales que han introducido tales modificaciones, especificando las más destacables.

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, deflactó la escala aplicable a la base liquidable general y actualizó las cuantías de la reducción de la base imponible por tributación conjunta, de la minoración de cuota y de las deducciones por descendientes, por ascendientes y por edad.

La Norma Foral 2/2019, de 11 de febrero, de incentivos fiscales al mecenazgo cultural en el Territorio Histórico de Gipuzkoa introduce la posibilidad de que los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas apliquen los incentivos fiscales previstos en dicha norma.

La Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019, introduce diversas modificaciones, siendo las más destacadas las que se mencionan a continuación.

Se flexibiliza el régimen de las opciones: se permite ejercitar la opción, o modificar la opción ejercitada en la autoliquidación, siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.

Asimismo, se centraliza el régimen de las opciones en un solo artículo, el 104, en el que se incluye como opción el régimen especial para personas trabajadoras desplazadas.

Relacionado también con el ejercicio de las 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.

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 las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al mencionado régimen especial de la Seguridad Social, a las personas profesionales no integradas en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, y 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, con los requisitos y límites cuantitativos previstos en el reglamento del impuesto para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de las personas trabajadoras.

En el capítulo de los rendimientos de capital, se reconoce a los rendimientos de capital inmobiliario derivados de la cesión o arrendamiento de viviendas no sujetas al artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, la posibilidad de aplicar a los rendimientos irregulares un porcentaje de integración inferior al 100 por 100.

En lo que se refiere a los rendimientos de capital mobiliario, se modifican las reglas aplicables para el cálculo del rendimiento neto en el supuesto de subarrendamiento de vivienda, limitando los gastos deducibles a las cantidades satisfechas en concepto de arrendamiento y una bonificación.

Asimismo, 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.

En el capítulo de imputación temporal se modifica la regulación 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 el capítulo de deducciones para el fomento de las actividades económicas, se redefine 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, al modificar el requisito requerido para considerar una entidad como de nueva creación. Así, en adelante para tener tal consideración será ne-

cesario que no hayan transcurrido 5 años desde su constitución.

Además, 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 periodos 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.

A nivel reglamentario, también se establecen diversas modificaciones.

En materia de retenciones, el 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, establece una nueva tabla de porcentajes de retención que resulta de aplicación a los rendimientos del trabajo.

El 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 de capital mobiliario derivados de la propiedad intelectual, establece un porcentaje de retención del 15 por 100 para los rendimientos de capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor.

El Decreto Foral 17/2019, de 25 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introduce modificaciones en diversas cuestiones.

En desarrollo del régimen especial para personas trabajadoras desplazadas, se fijan las condiciones para que una actividad tenga la consideración de comercial; se regulan aspectos relacionados con la documentación a adjuntar a la autoliquidación; se establecen las condiciones requeridas para que una persona trabajadora desplazada con derecho a aplicar el régimen especial que haya residido previamente en otro territorio, común o foral, pueda aplicar dicho régimen especial al trasladar su residencia a Gipuzkoa; y se determina la comunicación de la opción por la aplicación del régimen especial a la persona o entidad empleadora, a los efectos de que no se someta a retención la parte exenta del rendimiento del trabajo.

Por otra parte, en el marco de las ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales, se extiende la exención a determinadas ayudas prestadas por el Gobierno Vasco, concretamente, a las ayudas al copago farmacéutico, a la prestación económica de la vivienda, a las becas de internacionalización del programa BEINT y a las ayudas para personas investigadoras visitantes en determinadas universidades extranjeras.

Por último, el Decreto Foral 56/2019, de 27 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes y el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2020, en su artículo 1 reconoce la exención a las ayudas públicas al alquiler de vivienda del programa Gaztelagun, además de actualizar, a efectos de aplicar la exención la referencia al decreto del Gobierno Vasco que regula las ayudas para la conciliación de la vida familiar y laboral.

ORDEN FORAL 134/2020 de 30 de marzo, por la que se modifica la Orden Foral 91/2020, de 5 de marzo, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas (BOG 01/04/2020)

ORDEN FORAL 136/2020 de 1 de abril, por la que se amplía para determinados obligados tributarios el plazo de presentación e ingreso de las autoliquidaciones trimestrales y declaraciones no periódicas, informativas y recapitulativas como consecuencia del Covid-19 (BOG 02/04/2020)

ORDEN FORAL 137/2020 de 3 de abril, por la que se regula un sistema extraordinario que permita a las personas físicas inscribir nuevas representaciones en el censo de representación en materia tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas, durante el periodo de tiempo en el que se mantenga la situación excepcional generada por el Covid-19 (BOG 14/04/2020)

ORDEN FORAL 139/2020 de 8 de abril por la que se prolonga hasta el 29 de julio de 2020 la vigencia de las claves operativas que hayan caducado o caduquen en el periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 29 de julio de 2020, ambos inclusive (BOG 14/04/2020)

ORDEN FORAL 162/2020 de 22 de abril por la que la que se aprueba la interpretación aplicable al tratamiento tributario de los donativos y donaciones realizadas a favor de Osakidetza para colaborar en la lucha contra el Covid-19 (BOG 27/04/2020).

ORDEN FORAL 163/2020 de 22 de abril, por la que se modifica la Orden Foral 137/2020 de 3 de abril, por la que se regula un sistema extraordinario que permita a las personas físicas inscribir nuevas representaciones en el censo de representación en materia tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas, durante el periodo de tiempo en el que se mantenga la situación excepcional generada por el Covid-19 (BOG 27/04/2020)

NORMA FORAL 1/2020, de 24 abril, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico. (BOG 28/04/2020)

En los últimos años se han aprobado diversas Directivas en el ámbito de la Unión Europea que inciden de forma directa en la regulación del ordenamiento tributario guipuzcoano. En las mismas se recoge la obligación de los Estados miembros de trasponer lo previsto en ellas en el ordenamiento interno en unos plazos concretos.

Teniendo en cuenta la capacidad de los Territorios Históricos de mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002 de 23 de mayo, resulta necesario proceder a dicha trasposición en los términos indicados en las mencionadas Directivas.

Así, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (conocida como DAC 6), establece la obligación de comunicación de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos.

El deber de comunicación se establece con dos fines fundamentales. Por un lado, la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal. Por otro, un fin disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva. Desde esta perspectiva, es necesario aclarar que la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que hacen activar la obligación de declaración. Conviene precisar que la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados.

La trasposición de dicha directiva se efectúa a través de la modificación de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en la que se introducen dos nuevas disposiciones adicionales,

la decimoséptima y la decimoctava; la primera referida a la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal y la segunda referida a la obligación entre particulares derivada de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. Dicha obligación de información vendrá desarrollada por la incorporación a nivel reglamentario de aquellos aspectos necesarios que deban ser determinados para el correcto cumplimiento de la obligación de información.

La Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida como Directiva anti elusión fiscal o, por sus siglas en inglés, como ATAD, se enmarca dentro de las medidas multilaterales que se han venido tomando en los años posteriores a la crisis económica en el ámbito del impuesto sobre sociedades.

Algunas de las medidas incluidas en dicha directiva ya han sido incorporadas en la normativa tributaria guipuzcoana en las últimas modificaciones efectuadas en la normativa del impuesto sobre sociedades. Ello no obstante, quedan otras medidas que deben ser incorporadas con la mayor prontitud dada la fecha prevista para ello.

Entre ellas cabe mencionar la trasposición de la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional para el caso de las obtenidas por los establecimientos permanentes en el extranjero de las entidades residentes en territorio español, y la inclusión en dicha imputación de determinadas rentas no incluidas en las modificaciones realizadas anteriormente, tales como las derivadas de operaciones de arrendamiento financiero o de actividades de seguros, bancarias y otras actividades financieras.

Teniendo en cuenta la relación existente entre el régimen de transparencia fiscal internacional del impuesto sobre sociedades y el del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuya armonización es consustancial al mismo, resulta conveniente modificar en el mismo sentido, mutatis mutandis, el régimen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

También resulta necesario ajustar la modificación del régimen de «Exit Tax» o impuesto de salida, para incorporar todos los supuestos previstos en la citada Directiva ATAD en la normativa guipuzcoana. En este caso se trata de incluir el traslado al extranjero de elementos patrimoniales de una entidad, así como de un establecimiento permanente situado en territorio español con motivo del traslado de su actividad.

Dicha modificación exige introducir en la normativa del impuesto sobre la renta de no residentes el supuesto indicado, de forma tal que esta última normativa recoja también para ese supuesto su régimen de tributación, especialmente para aquellos casos en los que el traslado se produce entre Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que hayan celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia prevista en la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo.

Por su parte, el régimen de asimetrías híbridas comprende un doble plazo de transposición, según la materia concreta; 31 de diciembre de 2019 y 31 de diciembre de 2021, lo que, unido a su complejidad, aconseja abordar aquella en un momento posterior.

Con incidencia también en el impuesto sobre la renta de no residentes, resulta necesario incorporar a su normativa lo previsto en la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, armonizando así el marco de resolución de procedimientos amistosos y reforzando así la seguridad jurídica.

En concreto, la Directiva (UE) 2017/1852 determina que los Estados miembros podrán denegar el acceso al procedimiento de resolución regulado en el artículo 6 de la misma cuando concurra la imposición de sanciones por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave. En este sentido, se define qué se entiende por dichos

conceptos a efectos de la normativa interna aplicable a los procedimientos amistosos en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

Asimismo, se establecen como excepción al régimen general de preeminencia de la tramitación de los procedimientos amistosos respecto de los procedimientos judiciales y administrativos de revisión, aquellos casos en los que hayan sido impugnadas las antedichas sanciones, y se elimina la excepción relativa al devengo de intereses de demora.

Por último, la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, incorpora en su artículo 43, apartado 10, lo establecido en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. La Comisión Europea ha manifestado que la transposición realizada no es completa, y que deben efectuarse modificaciones. Es por ello que se procede a modificar el referido apartado para recoger las observaciones realizadas sobre dicha regulación.

Además de la trasposición de las mencionadas Directivas, la presente norma foral contiene otra serie de modificaciones, mayoritariamente técnicas, que persiguen mejorar el entendimiento y claridad del ordenamiento tributario, a la vez que una correcta aplicación del mismo en aras al principio de seguridad jurídica.

Así, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas se modifican los aspectos que se indican a continuación.

Se incluye la exención de las prestaciones por corresponsabilidad en el cuidado del lactante, como consecuencia de la modificación del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el Real Decreto-ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación.

En la determinación de los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, y para los casos de las cantidades percibidas por la materialización de derechos económicos de carácter especial que provengan directa o indirectamente de sociedades o fondos de capital riesgo, se aclara el requisito relativo a que el o la contribuyente ostente o haya ostentado la condición de persona trabajadora o alta directiva en las sociedad gestora o sociedad de capital riesgo. La aclaración se refiere a que también se cumple el citado requisito cuando siendo aplicable al o la contribuyente el régimen económico matrimonial o patrimonial de sociedad de gananciales, uno de los cónyuges o miembros de la pareja de hecho ostente o haya ostentado la condición de persona trabajadora o alta directiva en las citadas sociedad gestora o sociedad de capital riesgo. Esta aclaración también se introduce en la regulación del impuesto sobre sociedades, en la medida en que afecta a la consideración de patrimonial de una sociedad.

En cuanto a la no integración de la ganancia o pérdida patrimonial por las transmisiones de empresas o de acciones y participaciones en entidades a que se refieren los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en favor de una o varias de las personas trabajadoras que presten sus servicios en la empresa o entidad o en entidades del grupo, se aclara que para el cumplimiento del requisito de cese de las funciones de dirección del transmitente es necesario que éste deje de realizarlas, en todo caso, puesto que esta ha sido la voluntad inicial del legislador desde la aprobación de la medida.

En la deducción por alquiler de vivienda habitual se aclara su aplicación en los supuestos en los que, por decisión judicial, se hubiera establecido la obligación de pagar el alquiler de la vivienda familiar a ambos contribuyentes, y los porcentajes y límites fueran distintos.

En la deducción por adquisición de vivienda habitual se aclara que el saldo del crédito fiscal por adquisición de vivienda habitual también se ve

afectado por las ganancias exentas procedentes de la transmisión por personas con dependencia severa o gran dependencia, o por personas mayores de 65 años.

En el impuesto sobre sociedades se modifica el régimen tributario de las Autoridades Portuarias, a los efectos de su adaptación a la Decisión de la Comisión Europea de 8 de enero de 2019.

La Comisión Europea ha analizado la tributación de las entidades encargadas de la gestión de los puertos en los distintos Estados miembros de la Unión Europea desde la perspectiva del régimen de ayudas de Estado establecido en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y fruto de su análisis ha venido declarando que no es compatible con el mercado interior el establecimiento de una exención para las entidades encargadas de la gestión de las infraestructuras portuarias en la medida en que operan en un mercado y, por lo tanto, realizan actividades económicas.

A los efectos de lograr dicha compatibilidad, se sustituye el régimen de exención que se establece actualmente en el impuesto sobre sociedades por una deducción fiscal específica equivalente al importe invertido en servicios e infraestructuras portuarias que no tengan la consideración de actividades económicas.

Esta nueva deducción permitiría tomar en consideración las particularidades del régimen jurídico de las Autoridades Portuarias respecto al correspondiente a los demás Estados miembros de la Unión Europea, garantizando así que se respetan plenamente los principios de la imposición al excluir de gravamen, por la vía de la deducción de la cuota, los gastos e inversiones que las Autoridades Portuarias realizan en infraestructuras dedicadas al servicio público de la sociedad en general; es decir, a aquellas que no estén fundamentalmente destinados al servicio de las actividades portuarias, y por lo tanto, también se pueden usar por la colectividad sin contraprestación.

De esta manera se pone término, en lo que al Territorio Histórico de Gipuzkoa se refiere, al procedimiento de cooperación entre la Comisión Europea y las Autoridades competentes del Reino de España, previsto en el Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Ello no obstante, se incluye una disposición adicional en la presente norma foral para el supuesto de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determine que el tratamiento fiscal previsto en la normativa del impuesto sobre sociedades para las Autoridades Portuarias con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma foral, no constituye una ayuda estatal en el sentido de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o resulta compatible con el mercado interior, debiendo la Administración tributaria regularizar de oficio la situación tributaria de los contribuyentes a los que se haya aplicado lo dispuesto en esta norma foral en relación con los períodos impositivos en los que haya resultado de aplicación.

Siguiendo con el impuesto sobre sociedades, y a los efectos de la consideración de sociedad patrimonial, se aclara que se cumple la circunstancia de que al menos el 80 por 100 de los ingresos procedan de determinadas fuentes de renta cuando la entidad no tenga ingresos. Así mismo, se aclara que se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas las plusvalías obtenidas por la transmisión de participaciones cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 80 por 100, de la realización de actividades económicas.

En la aplicación de la eliminación de la doble imposición de dividendos se excluye su no integración en los supuestos en los que la distribución de dividendos o participaciones de beneficios generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

En el régimen de consolidación fiscal, y con relación a la compensación de bases imponibles negativas, se aclara que las bases pendientes

de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible del mismo, con el límite resultante de aplicar el artículo 55 de la norma foral del impuesto sobre la base imponible individual de la propia entidad. Dicho límite resultará también de aplicación para el caso de la pérdida del régimen y de la extinción del grupo fiscal.

En el impuesto sobre el patrimonio se modifica la regulación de la exención aplicable a las participaciones en el capital o patrimonio de entidades, para extender a las participaciones indirectas, en los mismos términos, la condición de que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Así mismo, se realizan diversas correcciones técnicas en los textos en euskera y castellano.

En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se modifican diversos aspectos de su regulación. Así, se eleva de rango normativo la determinación del sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en las operaciones escrituradas de préstamo con constitución de garantía, considerando adquirente al prestatario. En relación con la comprobación de valores, se sustituye la preceptividad de la misma por la facultad de efectuarla, teniendo en cuenta que cuando el o la contribuyente asigna los mismos valores que los facilitados por la Administración o los que publica la misma, no procede la comprobación.

Se incluye una nueva exención objetiva para los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

En el impuesto sobre actividades económicas se introducen modificaciones en las exenciones referidas a los casos de inicio de actividad y los de sujetos pasivos que tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. En el primer caso se trata de una modificación terminológica y en el segundo de una aclaración a efectos del cómputo de la cifra de negocios y se refiere a los casos en que existe grupo de sociedades. A estos efectos se entiende que existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que se produce dicha circunstancia cuando se dé alguna de las situaciones previstas en el apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de la entidad y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

También se regula la posibilidad de acceder, por parte de los interesados, a la información de las actividades de su titularidad y a la información de datos no protegidos contenidos en la matrícula del impuesto, determinando, al mismo tiempo, qué datos tiene la naturaleza de protegidos.

Se modifica la Norma Foral General Tributaria para introducir algunas mejoras técnicas. Así, se corrige un error producido en la última modificación de la misma y que afecta a la numeración de la subsección relativa al procedimiento de comprobación limitada.

Se habilita la posibilidad de dictar liquidación provisional sin propuesta previa cuando la misma se refiere a comprobaciones de valor que tengan su base en los precios medios de mercado publicados previamente por la Administración tributaria.

Se modifica el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria de oficio al objeto de simplificar la aplicación del mismo y, en consideración a la experiencia práctica en su aplicación, se red obligación de presentar autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Se modifican 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, y 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 efectuar correcciones técnicas.

Se modifica la Norma Foral 2/2019, de 11 de febrero, de incentivos fiscales al mecenazgo cultural en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, al objeto de sustituir la exención de las donaciones en el impuesto sobre sucesiones y donaciones por la sujeción y exención en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Por último, se modifica la Norma Foral 7/2002, de 3 de octubre, por la que se regula el canon de utilización de infraestructuras viarias y se regulan determinados aspectos del régimen jurídico tributario de la Sociedad Pública Foral «Bidegi Gipuzkoako Azpiegituren Agen tzia-Agencia Guipuzcoana de Infraestructuras, S.A.». En particular, se corrigen un par de remisiones que han quedado obsoletas. Así, las carreteras pasaron a ser no sujetas al impuesto sobre bienes inmuebles en lugar de exentas, mientras que la remisión que realiza esta norma foral seguía hablando de exención. En este sentido, hay que entender que cuando, con carácter general, se modificó el régimen de la exención de las carreteras por el de no sujeción, ese cambio también afectó a las carreteras gestionadas por Bidegi. Ahora se procede a recoger expresamente esa aclaración, al igual que se corrige la remisión a la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, que ha quedado, igualmente, obsoleta.

DECRETO FORAL-NORMA 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19 (BOG 07/05/2020)

Del análisis continuado de la incidencia de la situación generada por el estado de alarma se ha concluido la necesidad de regular una prolongación de algunos plazos y condicionados, para evitar situaciones que, no previstas, y de fuerza mayor, provoquen el incumplimiento de dichos condicionados.

Así, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas se flexibilizan los plazos de determinados tratamientos tributarios, de manera que, con carácter transitorio, se establezca la ampliación de ciertos plazos relacionados con el tratamiento de la inversión en vivienda habitual, tales como el plazo para la materialización de las cantidades depositadas en cuentas vivienda o para la ejecución de las obras de construcción de la vivienda, tanto cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras como cuando entregue cantidades a cuenta al promotor de aquélla, además de la ampliación del plazo para la reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual.

También se flexibilizan determinados plazos relacionados con el requisito de la necesaria ocupación efectiva y permanente de la vivienda para ser susceptible de acogerse a la exención de la ganancia patrimonial resultante de algunos supuestos de transmisión de dicha vivienda habitual, previstos en los artículos 42 y 49 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Continuando dentro del ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se establecen mayores plazos entre los contemplados para cumplir los requisitos para la aplicación de la deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras, prevista en el artículo 89 quater de la Norma Foral del Impuesto.

En lo que afecta al impuesto sobre sociedades, se amplían los plazos en relación con aquellos que, recogidos en la normativa del impuesto, finalicen, en general, en el año 2020.

En primer lugar, se establece que las entidades cuyo período impositivo hubiera sido inferior al año natural, las entidades de nueva creación o entidades inactivas que inician su actividad en el periodo impositivo 2020, no eleven al año la magnitud correspondiente al volumen de operaciones, a efectos de lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Se amplía en 12 meses adicionales el plazo en el que debe llevarse a cabo la puesta a disposición de determinados elementos nuevos del inmovilizado material para que sea posible aplicar la amortización libre o acelerada en relación con los mismos.

Se adiciona un año, resultando en total cuatro los años de los que disponen los contribuyentes, para materializar las reinversiones que dan derecho a no integrar las rentas obtenidas en una transmisión previa a las que se refieren los artículos 36 y 38 de la Noma Foral del Impuesto, ampliando, asimismo, en 6 meses en este caso, el plazo de tres meses para reinvertir el importe generado por la venta de un elemento patrimonial cuya adquisición hubiese servido para consolidar el derecho a aplicar la mencionada no integración de rentas, en el supuesto de que dicha venta se hubiera realizado antes del total cumplimiento del periodo de mantenimiento obligatorio. Asimismo, se establece que cuando el contribuyente hubiera adquirido un bien entre el 14 de marzo de 2019 y el 13 de marzo de 2020, con la intención de transmitir otro en el plazo de un año a contar desde la fecha de aquella adquisición y acogerse a los beneficios tributarios regulados en los citados artículos, dicho plazo de un año previsto en los mismos se ampliará un año más.

De igual manera, se amplía en un periodo impositivo el plazo previsto para materializar las cantidades destinadas a dotar la reserva especial para nivelación de beneficios, regulada en el artículo 52 de la Norma Foral del Impuesto, y en un año el plazo para destinarse la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, recogida en el artículo 53 de la misma norma foral, cuando el plazo para hacerlo, en ambos supuestos, venza en 2020. En lo que se refiere a la última reserva mencionada, se introduce la obligación de presentar una comunicación a la Administración tributaria informando del cambio en el calendario y de las razones que han llevado a establecerlo, cuando las cantidades dotadas a la misma se hubieran destinado a la adquisición de determinadas participaciones.

En cuanto a los proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica realizados por entidades innovadoras de nueva creación, a los que se refiere el artículo 64 bis de la Norma Foral del Impuesto, se habilita la posibilidad de formalizar los contratos de financiación de aquellos proyectos que se hayan iniciado en el 2020 dentro de los nueve primeros meses de ejecución de los mismos, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello, estableciéndose, adicionalmente, que será de aplicación la deducción a la que se refiere el mencionado artículo en relación a proyectos que tengan carácter plurianual, cuando su ejecución hubiera comenzado con anterioridad a la suscripción del contrato de financiación, siempre que el mismo se firme en los nueve primeros meses del período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2020.

Relacionado con el mencionado artículo 64 bis, se posibilita la modificación de los contratos de financiación de los proyectos, cuando se encuentren en curso en 2020, con el fin de reajustar el calendario previamente establecido de pagos y de gastos e inversiones, si fuera necesario, y se admite de forma extraordinaria la subrogación en la posición del contribuyente que participa en contratos de financiación que ya se encuentren formalizados, siempre que dicha subrogación tenga lugar en el periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 31 de diciembre de 2020.

En materia de deducción por creación de empleo, a efectos del cómputo de la plantilla, se amplía a seis meses el plazo que tiene la empresa desde la extinción de la relación laboral para volver a contratar a un número igual de personas trabajadoras.

También se amplía en seis meses, resultando nueve en total, cuando venza entre el 14 de marzo y el 31 de diciembre de 2020, el plazo para la sustitución de aquellos activos no corrientes o elementos patrimoniales que hubiesen servido para consolidar el derecho a aplicar determinadas deducciones respecto de los que no se hubiera cumplido en su totalidad el periodo de mantenimiento.

En relación a la deducción por inversión en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales, se amplía en un año el plazo máximo de estreno para las obras que finalicen en 2019 o 2020.

Unido con la aplicación de dicha deducción, se establece un plazo extraordinario para solicitar el «Informe para la aplicación del incentivo fiscal» previsto en la disposición adicional séptima del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio, en aquellos casos en los que la producción hubiera finalizado en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2019 y el 31 de diciembre de 2020.

En lo que se refiere al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y en concreto para la aplicación en las transmisiones de vivienda del tipo de gravamen del 4 o del 2,5 por 100, según se trate, en coherencia con la extensión de plazos introducida en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas con respecto a los tratamientos tributarios relacionados con la vivienda habitual, se dispone la ampliación en seis meses de los plazos para que, cuando se trate de la habilitación de un local para vivienda, el contribuyente acredite que el mismo ha obtenido la licencia de primera utilización u ocupación como vivienda, siendo esta ampliación aplicable cuando el plazo ordinario finalice entre el 14 de marzo y el 31 de diciembre de 2020. Además, se propone introducir una exención adicional que afecta a la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados, y que se aplicará a las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios, cuando dichas novaciones se formalicen al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19.

Se establecen determinadas bonificaciones en la cuota fija del tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, que se cuantifican en función de los días de apertura de los establecimientos en los que se encuentren ubicados los mismos, previéndose bonificaciones futuras determinadas por el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, en función del desarrollo de las circunstancias provocadas por el Covid-19.

Atendiendo a la incidencia del Covid-19 en el ámbito laboral, resulta necesario contemplar el efecto de los expedientes de regulación temporal de empleo, a la hora de cumplir determinados requisitos de mantenimiento de empleo previstos en determinados regímenes o incentivos fiscales, como por ejemplo en las deducciones por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora o por la constitución de entidades por las personas trabajadoras en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, o en la deducción por creación de empleo prevista en el impuesto sobre sociedades.

Por último, dada la coyuntura económica que se prevé en un corto plazo como consecuencia de los efectos de la crisis sanitaria por el Covid-19, es muy probable que se produzca un crecimiento de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deuda tributaria de determinada envergadura, en cuanto a la cuantía y plazo. En este sentido, a fin de no colapsar el Consejo de Gobierno Foral con este tipo de solicitudes y de agilizar la tramitación de algunos de estos aplazamientos y fraccionamientos, se considera oportuno prescindir de la previa autorización del Consejo de Gobierno Foral para la resolución de aquellos aplazamientos o fraccionamientos de deuda tributaria competencia del diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, por importe no superior a 3.000.000 de euros y plazo comprendido entre 5 y 10 años.

ORDEN FORAL 186/2020 de 7 de mayo por la que se establece el plazo de inicio de presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas en la modalidad mecanizada correspondientes al periodo impositivo 2019 (BOG 11/05/2020 (IRPF))

DECRETO FORAL-NORMA 3/2020, de 12 de mayo, por el que se modifican las entregas a cuenta

de 2020 por el Fondo Foral de Financiación Municipal y se establecen diversas medidas presupuestarias y tributarias para entidades locales (BOG 14/05/2020)

El modelo financiero vigente en la Comunidad Autónoma de Euskadi se basa en el principio de riesgo compartido. Es decir, el rendimiento de los tributos concertados se reparte entre el Gobierno Vasco, las diputaciones forales y los ayuntamientos, tanto cuando se producen ganancias como cuando se producen pérdidas. En situaciones ordinarias, la participación provisional en los tributos concertados se hace llegar a lo largo del año al Gobierno Vasco y a los ayuntamientos conforme a las previsiones presupuestarias, liquidándose el saldo definitivo en febrero del año siguiente.

Sin embargo, el Covid-19 nos lleva a una situación excepcional en 2020, en que la recaudación real no tendrá nada que ver con las previsiones presupuestarias. En consecuencia, por razones de prudencia, es recomendable revisar los pagos a cuenta que se realizarán a lo largo del año al Gobierno Vasco y a los ayuntamientos.

Siendo esto así, se ha constituido un grupo de trabajo interinstitucional, formado por representantes del Gobierno Vasco, de las diputaciones forales y Eudel, cuyo objeto es revisar la cuantía y el calendario de aportaciones al Gobierno Vasco.

De manera similar, es conveniente revisar las entregas a cuenta que percibirán los ayuntamientos en 2020 por el Fondo Foral de Financiación Municipal (FFFM), sin esperar a la liquidación. Al respecto, el artículo 6 de la Norma Foral 15/1994, de 23 de noviembre, reguladora del Fondo Foral de Financiación Municipal establece que entre los días 20 y 25 de los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre, la diputación foral abonará a los ayuntamientos la cuarta parte del importe inicialmente previsto, en concepto de entrega a cuenta del FFFM, sin perjuicio de la liquidación. Esta regulación, sin embargo, no tiene en cuenta el estado de alarma y la brusca caída de la recaudación, circunstancias excepcionales que se han producido en 2020, que requieren un cambio normativo para revisar las entregas a cuenta del FFFM. Además, habida cuenta de que el plazo de vencimiento del siguiente pago es el 25 de mayo, la citada modificación normativa debe entrar en vigor con anterioridad a dicha fecha.

Por otra parte, las entidades locales se encuentran con dificultades para implantar con la rapidez necesaria las medidas para combatir las consecuencias del Covid-19 en aquellos casos en los que ello requiera la aprobación de créditos adicionales. En efecto, según el artículo 34.3 de la Norma Foral 21/2003, de 19 de diciembre, presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la aprobación de los créditos adicionales es competencia del Pleno, siendo de aplicación al expediente las normas de reclamación y publicidad que se aplican para la aprobación del presupuesto. Por lo tanto, sería conveniente un procedimiento más ágil para la entrada en vigor inmediata de las medidas para hacer frente a la situación de emergencia.

Del mismo modo, resulta aconsejable arbitrar medidas extraordinarias para los colectivos más afectados por la crisis sanitaria. Entre las citadas medidas está la posibilidad de establecer bonificaciones en las tasas de entidades locales, para lo cual resulta necesario modificar la Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa.

DECRETO FORAL-NORMA 4/2020, de 12 de mayo, por el que se aprueban determinadas medidas presupuestarias como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19 (BOG 14/05/2020)

Se responde, tanto desde el área del ingreso como de la del gasto, a los efectos de las medidas urgentes extraordinarias aprobadas por el Real Decreto-ley 8/2020, con la radical caída de recursos disponibles prevista.

La necesidad de financiación de los gastos derivados de la adopción de las medidas para

afrontar esta crisis exige flexibilizar dentro del presupuesto la calificación de la naturaleza de estos créditos, así como los requisitos de las modificaciones presupuestarias relativas a los mismos.

DECRETO FORAL-NORMA 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del Covid-19 (BOG 27/05/2020)

En el presente Decreto Foral-Norma se abordan medidas coyunturales, que incluye medidas directas de activación económica en el ámbito de sus competencias, para el período que resta hasta la finalización de 2020.

Varios son los objetivos que persigue este decreto foral-norma. El primero de ellos, y el más apremiante, consiste en paliar la falta de liquidez de los contribuyentes que desarrollan actividades económicas como consecuencia de la paralización de la actividad, tanto personas físicas como personas jurídicas. El segundo objetivo consiste en el fomento del emprendimiento, tan necesario en momentos como este. Por otro lado, también se potencia la creación y consolidación de empleo estable, a través del reforzamiento de figuras ya existentes en nuestro ordenamiento, como las deducciones por creación de empleo y por constitución de sociedades por personas trabajadoras. Por último, este decreto foral-norma pretende igualmente apoyar la transformación digital del pequeño comercio hacia el comercio electrónico, aspecto que ha resultado fundamental durante esta crisis sanitaria y que consiste, sin duda, en el principal reto del pequeño comercio en Gipuzkoa.

En relación al primero de los objetivos, el decreto foral-norma incorpora una recomendación expresa de que se amplíen las reglas de compensación de pérdidas, bien extendiendo los plazos o las magnitudes de compensación de bases negativas o que puedan producirse en el ejercicio 2020, como consecuencia de los efectos económicos de la pandemia, bien permitiendo una compensación hacia atrás de esas pérdidas.

Diversos estados miembros de la Unión Europea han establecido, en particular, instrumentos que permiten recibir una compensación fiscal por la caída de la facturación o del beneficio empresarial derivada de la pandemia, como un mecanismo adecuado para reforzar el mantenimiento de la actividad económica en esta fase de la emergencia sanitaria.

Con el objeto de paliar las necesidades de liquidez de los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa se aprueban medidas coyunturales de compensación de las pérdidas por la situación provocada por el Covid-19, que resultarán de aplicación en las autoliquidaciones correspondientes a 2019, tanto en el impuesto sobre la renta de las personas físicas como en el impuesto sobre sociedades. Las medidas propuestas se asemejan al sistema comúnmente conocido como «carry back» o compensación de bases imponibles «hacia atrás», donde pérdidas futuras se compensan con beneficios presentes, situación en la que se encuentran muchos de los contribuyentes guipuzcoanos.

Estas medidas están planteadas desde la perspectiva de lograr el sostenimiento del tejido productivo y social, minimizando el impacto de la crisis sanitaria y sus circunstancias, y facilitando que la actividad económica se recupere lo antes posible. Ello requiere de una respuesta rápida, por lo que ambas medi das surten efectos en el período impositivo 2019, cuyo plazo de declaración finaliza, con carácter general, en julio de 2020, y en ambos impuestos tendrá como resultado una menor cantidad a ingresar o, en su caso, una mayor devolución.

En el ámbito del impuesto sobre sociedades, ya existe una medida similar a la del «carry back», medida que se conoce como reserva especial para la nivelación de beneficios. No obstante, esta medida está sujeta, por lo general, a determinados límites que, sin embargo, no encajan con la actual situación económica.

Por tanto, con efecto para 2019, se han flexibilizado y aumentado considerablemente los lí-

mites máximos para la dotación de la citada reserva. A su vez, se han establecido requisitos para aplicar esta reserva incrementada, como la necesidad de que el importe neto de la cifra de negocios del primer semestre de 2020 sea significativamente inferior a la del año completo anterior, o que la entidad que se beneficie de ello no podrá repartir dividendos durante 2020 y 2021.

Por lo demás, aparte de la cuantía máxima aplicable, el funcionamiento de la reserva especial no cambia, de modo que deberán de cumplirse el resto de condiciones y requisitos que establece el artículo 52 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, entre los que destaca que el saldo de dicha reserva se podrá aplicar a las bases imponibles negativas que se obtengan, en su caso, en los 5 años siguientes.

En el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su parte, al no existir una medida de este tipo, se aprueba una deducción «ex novo», aplicable en la autoliquidación del impuesto correspondiente al período impositivo 2019. Esta deducción será proporcional a las pérdidas estimadas en el periodo impositivo 2020 (en realidad al rendimiento negativo derivado de actividades económicas que se estime obtener), siempre que la cifra de negocios correspondiente al primer semestre del año 2020 se haya visto reducida de manera sustancial respecto a las cifras obtenidas durante el período impositivo 2019. De manera correlativa, para que el sistema de «carry back» se perfeccione, el importe del rendimiento neto negativo estimado que haya sido objeto de deducción en la autoliquidación del periodo impositivo 2019, se deberá computar como mayor rendimiento neto de actividades económicas en la autoliquidación del impuesto correspondiente al periodo impositivo 2020.

Para aplicar esta deducción, los contribuyentes deberán pre sentar una solicitud en los términos que establezca el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, consignando el importe del rendimiento neto negativo estimado de la actividad económica para el periodo impositivo de 2020. Dicha orden foral se aprobará próximamente y la solicitud se presentará en un plazo aún por determinar, pero dentro de la campaña de renta. Su presentación dará lugar, o bien a un menor ingreso, o bien a una mayor devolución por este impuesto. Una vez finalizada la campaña (29 de julio de 2020), no podrá solicitarse el «carry back».

Además del «carry back», al objeto de dotar de liquidez a las microempresas y pequeñas empresas que realizan la actividad de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, se flexibiliza la regulación de deducción por participación en la financiación de proyectos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, prevista en el artículo 64 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Para paliar la liquidez de las empresas, también se flexibiliza el pago fraccionado correspondiente a 2020, eximiendo del mismo a las entidades que hayan visto reducido significativamente su volumen de operaciones y, por tanto, no esperen obtener beneficios en ese período impositivo. Esta medida no afectará a los grupos fiscales ni a las sociedades patrimoniales, que deberán realizar el pago fraccionado en todo caso.

Así mismo, se permite, igualmente, la posibilidad de amortizar de forma acelerada los elementos patrimoniales nuevos adquiridos durante 2020, aplicándoles un coeficiente multiplicador del 1,5 al coeficiente máximo contenido en la tabla de amortización. Esta medida afecta a toda la vida útil del bien.

Además, los contratos de arrendamiento financiero suscritos o renegociados en 2020 podrán establecer cuotas decrecientes de recuperación del coste del bien y, sin embargo, aplicar lo dispuesto en el artículo 18 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El segundo objetivo que persigue este decreto foral-norma consiste en el fomento del emprendimiento. Para ello, se crea una deducción apli-

cable en el impuesto sobre sociedades, exclusivamente en 2020, por las cantidades invertidas en la suscripción o adquisición de acciones o participaciones en empresas que tengan la consideración de microempresas, pequeñas o medianas empresas. En realidad, más que de una deducción, se trata de tres deducciones, con diferentes intensidades según la tipología de la entidad en la que se invierte. En este sentido, la mayor deducción es aquella que fomenta la inversión en empresas innovadoras de nueva creación.

Precisamente, y al objeto de favorecer la inversión en este tipo de empresas, durante el año 2020 se amplía de cinco a siete años el plazo para la suscripción, en el mercado primario, de acciones o participaciones de dichas entidades, en todos los incentivos relacionados con este tipo de entidades a lo largo de la normativa tributaria, dirigidos tanto a personas físicas como jurídicas.

Por otra parte, teniendo en cuenta el gran riesgo que suponen las inversiones individuales en entidades con alto potencial de crecimiento, especialmente en situaciones como la presente, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas se establece un plazo excepcional de diez años de compensación de las pérdidas patrimoniales que se puedan manifestar durante el año 2020 en la transmisión de acciones y participaciones de este tipo de entidades.

El tercero de los objetivos que persigue este decreto foral-norma es la creación y consolidación de empleo estable y de calidad, por lo que se fortalece la deducción por creación de empleo, que pasa a tener un máximo de 7.500 euros por persona trabajadora, medida que afecta tanto a contribuyentes del impuesto sobre sociedades como del impuesto sobre la renta de las personas físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas.

Al margen de lo anterior, en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se refuerzan los incentivos para impulsar la constitución durante el año 2020 de entidades por parte de las personas trabajadoras. Así, con carácter general se incrementan en un 5 por 100 los porcentajes de deducción, y las cantidades máximas de deducción pasan de 1.200 euros, cuando el adquirente sea hombre, y 1.800 euros cuando la adquirente sea mujer, a 6.000 y 8.000 euros respectivamente. Asimismo, se posibilita que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota puedan ser de aplicación en los cuatro periodos impositivos siguientes.

Además, se flexibilizan los requisitos para aplicar la deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras. En el caso de que la entidad objeto de constitución tenga la consideración de innovadora de nueva creación, dicha flexibilización es más acusada y va acompañada, además, de la flexibilización del requisito relativo a la participación individualizada de cada una de las personas trabajadoras en la entidad innovadora.

El último objetivo reseñable perseguido por este decreto foral-norma consiste en apoyar la transformación digital del pequeño comercio hacia el comercio electrónico, por lo que se aprueba un incentivo fiscal, aplicable exclusivamente para 2020, destinado tanto a personas físicas como a microempresas y pequeñas empresas, que se dedican al comercio minorista. Se trata de una deducción del 30 por 100, con ciertos límites, sobre los costes de inversión en sistemas informáticos con el objeto de implantar el comercio electrónico (adquisición de equipos y software de venta online).

A este respecto, cabe destacar que esta deducción está basada en el incentivo fiscal que se propondrá para la instauración del futuro sistema TicketBai, que incentiva aspectos similares (adquisición de equipos y software TicketBai) pero con otro objeto (hacer frente a una obligación tributaria). Ahora bien, la adquisición de equipos se incentiva en ambas deducciones, de modo que se presupone que quien aplique la deducción por transformación digital en 2020 ya dispondrá de equipos para poder implantar la obligación TicketBai en el futuro, por lo que no podrá, con posterioridad, aplicar la deduc-

ción TicketBai nuevamente por una nueva adquisición de equipos, aunque sí podrá hacerlo, obviamente, por la adquisición del software TicketBai.

Por último, se aprueban otras medidas al margen de los objetivos anteriores. La primera de ellas pretende evitar a contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas la penalización que pudiera suponer para sus perceptores, y consiste en una regla especial respecto al tratamiento de cara a futuras percepciones por prestaciones por desempleo y por derechos consolidados hechos efectivos, en forma de capital de sistemas de previsión social complementaria, como consecuencia de las disposiciones especiales aprobadas con motivo del Covid-19. En virtud de esta regla especial, dichas percepciones no se tendrán en cuenta a los efectos de la integración de las prestaciones por desempleo de larga duración que se puedan percibir en forma de capital en un futuro de sistemas de previsión social complementaria.

La segunda de las medidas consiste en la exención de las compensaciones recibidas por el Fondo Opescantábrico con motivo de la paralización de la actividad pesquera, motivada por la crisis del Covid-19.

La tercera tiene que ver con la constitución de un seguro colectivo gratuito a favor de todo el personal sanitario para hacer frente a las contingencias de enfermedad y fallecimiento. Así, las prestaciones derivadas de dichas contingencias se dejan exentas del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

La cuarta medida permite que a través de las devoluciones tributarias reconocidas a favor de un contribuyente se puedan cancelar total o parcialmente las deudas que pueda tener otro contribuyente. Todo ello sin perjuicio de que ello pudiera tener, en su caso, la consideración de liberalidad.

La última medida consiste en el adelantamiento de la publicación del listado de deudores a que se refiere el artículo 92 ter de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gi puz koa. Al inicio de la crisis sanitaria, ante un escenario de paralización por parte de la Administración, se estimó que la situación no iba a permitir cumplir con los trámites necesarios de notificación e información a dichas personas, por lo que se aprobó retrasar la publicación al último trimestre de 2020. No obstante, se está observando que dichos trámites se están llevando a cabo con mayor normalidad de la esperada inicialmente, por lo que la Diputación Foral de Gipuzkoa procederá a la publicación del listado tan pronto como haya terminado con todos los trámites legales necesarios para ello, sin esperar al último trimestre de 2020.

El decreto foral-norma está compuesto por tres capítulos, 17 artículos y tres disposiciones finales. El capítulo I lo componen 6 artículos, y está destinado a medidas coyunturales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas anteriormente descritas. El capítulo II, con 8 artículos, está destinado a medidas coyunturales en el impuesto sobre sociedades también descritas más arriba, y el capítulo III y último, con 3 artículos, está destinado a otras medidas coyunturales.

La disposición final primera modifica la disposición adicional única del Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19, en relación al listado de deudores antes citado.

ORDEN FORAL 241/2020 de 27 de mayo por la que se aprueba el modelo CBK «Deducción por compensación de pérdidas en actividades económicas» del impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como la forma y plazo de su presentación (BOG 29/05/2020 (IRPF))

El artículo 1 del Decreto Foral-Norma 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria Covid-19, establece una deducción extraordinaria de 2019 por pérdidas estimadas en 2020 sobre la cuota líquida

aplicable exclusivamente en la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al periodo impositivo de 2019.

La deducción es aplicable por los contribuyentes que obtengan rendimientos de actividades económicas en los periodos impositivos de 2019 y de 2020 y prevean en este último periodo impositivo un rendimiento neto negativo de dichas actividades, siempre que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al primer semestre del año 2020 sea, como máximo, del 25 por 100 del importe neto de la cifra de negocios correspondiente al periodo impositivo completo de 2019.

La base de la deducción es el importe del rendimiento neto negativo estimado por el contribuyente para el periodo impositivo 2020, aunque esta base de deducción en ningún caso podrá superar el importe del rendimiento neto positivo de la actividad económica del contribuyente correspondiente al periodo impositivo de 2019. Y la deducción es el resultado de aplicar sobre la base de deducción un tipo medio de gravamen correspondiente a la base liquidable general del periodo impositivo de 2019 del contribuyente, sin que la deducción pueda superar en ningún caso el importe de la cuota líquida del impuesto del contribuyente correspondiente al periodo impositivo de 2019.

De manera correlativa, el importe del rendimiento neto negativo estimado que haya sido objeto de deducción efectiva en la autoliquidación del periodo impositivo 2019, se deberá computar como mayor rendimiento neto de actividades económicas en la autoliquidación del impuesto correspondiente al periodo impositivo 2020.

Para aplicar esta deducción, el apartado 5 de dicho artículo 1 establece que los contribuyentes deberán presentar una solicitud y el apartado 6, por su parte, establece que el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas establecerá mediante orden foral el modelo de solicitud de aplicación de la deducción y los plazos y formas de presentación, así como otros aspectos relacionados con la aplicación de la deducción.

ORDEN FORAL 242/2020 de 27 de mayo 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 2019, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso (BOG 29/05/2020 (IS, IRNR))

Finalizado el ejercicio 2019, procede realizar el cierre del resultado de la actividad de las empresas, determinando el beneficio económico resultante de la misma.

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

A efectos de autoliquidar el impuesto, el periodo impositivo que es tomado en consideración es aquél que se inicia entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, en este caso, del año 2019.

Con tal motivo, como todos los años, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa pone en marcha la campaña de autoliquidación del impuesto, la cual se regirá por lo previsto en la presente orden foral.

El anuncio de esta campaña coincide en el tiempo con una situación extraordinaria generada por la expansión del Covid-19. Con el fin de gestionar la situación de crisis sanitaria, calificada de pandemia por la Organización Mundial de la Salud, se declaró el estado de alarma. Al amparo de esta declaración se establecieron importantes medidas entre las que destacan la limitación de la libertad de circulación de las personas, así como la contención de la actividad económica.

En esta coyuntura, se establecieron mecanismos de flexibilización del cumplimiento de determinadas obligaciones mercantiles, entre los que destaca la suspensión del plazo de formulación de las cuentas anuales hasta el 31 de mayo de 2020. Superada dicha suspensión, se reanudará de nuevo dicho plazo de formulación por otros tres meses a contar desde esa fecha.

Ante esta situación, se ha considerado necesario adoptar una medida excepcional que consiste en modificar el plazo de presentación y, en su caso, de ingreso de la autoliquidación del impuesto, y para ello se ha hecho uso de la habilitación normativa prevista en el apartado 3 de la disposición final primera del Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19.

Así, con carácter general, se presentará la autoliquidación como siempre, es decir, en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo, y la fecha de domiciliación del ingreso será una vez haya finalizado dicho plazo.

No obstante, se establece un plazo especial para las siguientes entidades:

— Microempresas, pequeñas y medianas empresas a que se refiere el artículo 13 de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFIS).

— Las entidades parcialmente exentas reguladas en el artículo 12.2 de la NFIS.

— Las entidades que tributan bajo el régimen especial de entidades sin fines lucrativos, previsto en 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.

— Sociedades patrimoniales del artículo 14 de la NFIS.

Así, cuando el período impositivo de este tipo de entidades coincida con el año natural, se establece un plazo de presentación que comprende los días 1 al 25 de septiembre de 2020, y el ingreso se domiciliará el 28 de septiembre de 2020.

Todo ello sin perjuicio de que puedan optar por presentar su autoliquidación en el plazo habitual (1 a 27 de julio), en cuyo caso la fecha de domiciliación del ingreso será el 28 de julio.

Cuando esas mismas entidades tengan un período impositivo que finalice entre el 1 de enero y el 29 de febrero de 2020, ambos incluidos, podrán igualmente presentar la autoliquidación entre el 1 y el 25 de septiembre de 2020, en cuyo caso la fecha de domiciliación del ingreso será el 28 de septiembre.

No obstante, estas entidades podrán presentar la autoliquidación en el plazo ordinario de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo, en cuyo caso la fecha de domiciliación del ingreso será una vez haya finalizado el plazo de presentación de la autoliquidación.

En otro orden de cosas, a continuación se relacionan las normas forales que han introducido modificaciones en la normativa del impuesto que afectan al periodo impositivo 2019:

Así, la norma foral del impuesto sobre sociedades ha sido modificada por las siguientes disposiciones:

— 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 (BOLETíN OFICIAL de Gipuzkoa 20-02-2019).

— Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019 (BOLETíN OFICIAL de Gipuzkoa 20-02-2019).

Por lo que respecta al reglamento del impuesto, ha sido modificado por la siguiente disposición:

— Decreto Foral 57/2019, de 27 de diciembre, por

el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para desarrollar los incentivos para el fomento de la cultura (BOLETíN OFICIAL de Gipuzkoa 30-12-2019).

Por último, con motivo de la crisis sanitaria del Covid-19, se han aprobado los siguientes decretos forales-norma:

Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19 (BOLETíN OFICIAL de Gi puz koa 25-03-2020).

Decreto Foral-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19 (BOLETíN OFICIAL de Gipuzkoa 7-05-2020).

Sin duda la principal medida de este período impositivo ha sido aprobada por este último decreto foral-norma, que amplia considerablemente los límites de la reserva especial para nivelación de beneficios.

Esta medida está dirigida a entidades que habiendo obtenido resultados positivos en el periodo impositivo 2019, esperan obtener bases imponibles negativas a partir de 2020 derivadas de la situación económica que está generando esta crisis sanitaria.

Una vez señalado lo anterior, se hará mención a los principales cambios normativos introducidos en la norma foral del impuesto sobre sociedades para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2019.

La Norma Foral 1/2019, de 11 de febrero, introduce importantes novedades en la regulación de los incentivos para el fomento de la cultura, en cuanto al sector audiovisual se refiere. Hay que resaltar que extiende el ámbito de aplicación del incentivo a las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales.

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 a 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).

Por otra parte, la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, introduce las siguientes modificaciones 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 períodos 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.

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 cuanto a los cambios introducidos en el reglamento del impuesto, el Decreto Foral 57/2019, de 27 de diciembre, tiene por finalidad acometer el desarrollo reglamentario de lo dispuesto en la Norma Foral 1/2019, de 11 de febrero, precisando determinados conceptos regulados en la norma y regulando los informes motivados que son preceptivos para la aplicación de los incentivos para el fomento de la cultura, en cuanto al sector audiovisual se refiere.

El Decreto Foral-Norma 2/2020, en general, amplía los plazos recogidos en la normativa del impuesto que finalicen en el año 2020, así que, serán de aplicación, en su caso, a los contribuyentes cuyo periodo impositivo 2019 no sea coincidente con el año natural.

En relación a la deducción por inversión en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales, se amplía en un año el plazo máximo de estreno para las obras que finalicen en 2019 o 2020. Además, se establece un plazo extraordinario para solicitar el «Informe para la aplicación del incentivo fiscal» en aquellos casos en los que la producción hubiera finalizado en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2019 y el 31 de diciembre de 2020.

Finalmente, debido a su importancia, y a pesar de no ser una novedad introducida en el periodo impositivo 2019, se recuerda que tras la pérdida de vigencia de las medidas temporales previstas para el periodo impositivo 2018 en la Norma Foral 1/2018 de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias, son de aplicación los artículos que regulan el tipo de gravamen, la tributación mínima y la compensación tributaria para las microempresas dispuestos en la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En concreto, en el ámbito de los tipos impositivos, con carácter general, resulta de aplicación el tipo impositivo del 24 por 100, y para las microempresas y pequeñas empresas el tipo del 20 por 100. Las entidades parcialmente exentas así como las demás entidades referidas en el artículo 56.3 de la norma foral del impuesto tributan al tipo del 19 por 100. Y las entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributan al tipo del 31 por 100.

En cuanto a la tributación mínima, la aplicación de deducciones sobre la cuota líquida para determinar la cuota efectiva, con excepción de las deducciones por actividades de investigación y

desarrollo y de innovación tecnológica, no puede dar lugar a que la cuota efectiva sea inferior, con carácter general, al 17 por 100 del importe de la base imponible. No obstante, la tributación mínima aplicable por las entidades de crédito y los grupos fiscales de los que formen parte, cuando tributen en régimen de consolidación fiscal, continuará siendo del 13 por 100.

Los porcentajes de tributación mínima previstos con carácter específico son los siguientes: las pequeñas empresas y microempresas tendrán una tributación mínima del 15 por 100; las entidades que tributan al tipo del 19 por 100 pasan a aplicar un porcentaje del 11,75 por 100; y las entidades que se dedican a la explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos un porcentaje del 20,25 por 100.

Asimismo, los porcentajes de tributación mínima referidos se minorarán en dos puntos porcentuales si la entidad mantiene o incrementa su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al del ejercicio anterior.

Por último, se señala que las microempresas, en concepto de compensación tributaria por las dificultades inherentes a su dimensión, podrán considerar deducible de su base imponible un importe equivalente al 10 por 100 de su base imponible positiva previa.

Por lo que respecta a la habilitación normativa, los artículos 126.1 y 127.1 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, facultan al diputado o diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para establecer la forma y el lugar en el que los contribuyentes deben presentar la declaración del impuesto e ingresar, en su caso, la deuda determinada por los mismos.

Por su parte, los artículos 21 y 38 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, disponen que los establecimientos permanentes, así como las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que se determine por el Departamento de Hacienda y Finanzas.

ORDEN FORAL 243/2020 de 27 de mayo, por la que se suspenden plazos relativos al cumplimiento de requisitos, al disfrute o a la consolidación de beneficios fiscales o regímenes beneficiosos para el contribuyente u otros análogos, como consecuencia del Covid-19 (BOG 29/05/2020)

ORDEN FORAL 244/2020 de 27 de mayo por la que se amplía el plazo de solicitud de devolución parcial de las cuotas del impuesto sobre hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo como consecuencia del Covid-19 (BOG 02/06/2020 (IEH))

ORDEN FORAL 247/2020 de 2 de junio por la que se modifica la Orden Foral 243/2020, de 27 de mayo, por la que se suspenden plazos relativos al cumplimiento de requisitos, al disfrute o a la consolidación de beneficios fiscales o regímenes beneficiosos para el contribuyente u otros análogos, como consecuencia del Covid-19 (BOG 04/06/2020)

ORDEN FORAL 258/2020 de 22 de junio por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros de la relación comprensiva de los deudores a la Hacienda Foral de Gipuzkoa por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 92 ter de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 26/06/2020)

Convenios de colaboración entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y las entidades locales del territorio histórico para la recaudación en ejecutiva de los ingresos de derecho público propios de éstas (BOG 17/01/2020)

Convenios para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividad-

des Económicas entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y los Ayuntamientos guipuzcoanos (BOG 17/01/2020)

Convenio de Colaboración entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Gestora de Conciertos para la contribución a los Servicios de Extinción de Incendios - A.I.E, para la liquidación y recaudación de la tasa por el mantenimiento de servicios de prevención y extinción de incendios y emergencias (BOG 05/05/2020)

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (DICIEMBRE 2019 – JUNIO 2020)

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

1. INTRODUCCIÓN
1.1. Presidencia de Croacia: 1 ene – 30 jun 2020

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. Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos de recaudación del IVA
3.4. Simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas
3.5. Paquete sobre el IVA del comercio electrónico
3.6. COVID-19: Exención del IVA y aranceles aduaneros sobre equipos médicos vitales

4. IMPUESTOS ESPECIALES
4.1. Estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
4.2. Estructuras y tipos de los impuestos especiales sobre labores del tabaco

5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA
6.1. Evolución futura de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en la UE
6.2. Diferimiento de determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19

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. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE
8.1. Conclusiones de la Abogada General

9. INFORMES Y PUBLICACIONES
9.1. Tendencias fiscales en la Unión Europea (edición 2020)
9.2. Otros 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 Alemania, Portugal y Eslovenia, desde el 1 de julio de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2021. En lo referente a la fiscalidad, el trío de Presidencias considera en su programa de trabajo[1] que, para funcionar adecuadamente, el mercado único precisa de condiciones de igualdad y de una fiscalidad justa y efectiva. Por ello, quieren seguir promoviendo la fiscalidad justa en una economía cada vez más digitalizada (concretamente, en relación con una fiscalidad mínima efectiva) e impulsar las iniciativas expuestas en el Plan de Acción contra la Evasión Fiscal. Promoverán la revisión de la Directiva relativa al impuesto especial sobre el tabaco y de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía.

1.1. Presidencia de Croacia: 1 enero – 30 junio 2020

Croacia ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2020, y ha trabajado por alcanzar los objetivos marcados en las prioridades de su programa de trabajo[2] que fueron presentadas en el Consejo de Ministros de la UE de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) de 21 de enero.

La presidencia croata, en el área de ECOFIN, se ha centrado en las siguientes prioridades:

- Promover iniciativas que fomenten los procesos de reforma y la convergencia entre los Estados miembros;
- Fortalecimiento de la Unión Económica y Monetaria y el papel internacional del euro;
- Mayor desarrollo de la Unión de los Mercados de Capitales;
- Implementar iniciativas que apoyen la profundización del mercado único;
- Promover medidas y actividades destinadas a mitigar los efectos fiscales negativos de las tendencias demográficas;
- Promover un sistema fiscal transparente, eficiente y sostenible que contribuya al mercado único;
- servicios de aduanas más eficientes y mejor equipados en las fronteras exteriores de la UE.

En lo referente a la fiscalidad, Croacia explicaba en su programa de trabajo que las normas fiscales internacionales actuales adaptarse a la globalización y digitalización para para garantizar una imposición justa y equitativa donde el valor es creado. Además, el sistema fiscal debe luchar contra las actividades e introducir impuestos más altos sobre los productos cuyos efectos adversos contribuyen significativamente a cambio climático. Un sistema tributario moderno debe basarse en procedimientos tributarios transparentes,

1 https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8086-2020-REV-1/es/pdf

2 https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Vijesti/2019/12%20prosinac/31%20prosinca/web_FINAL_PROGRAMME_EN_FINAL.pdf

eficientes y sostenibles que garanticen la seguridad jurídica de todos los interesados. La Presidencia croata ha participado activamente para lograr estos objetivos, a la vez que reforzaba el crecimiento, la inversión y la competitividad del mercado único. A pesar de los impedimentos debidos a la pandemia de COVID-19, la Presidencia croata ha seguido trabajando en los siguientes expedientes importantes: la fiscalidad digital, las normas sobre la transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos del IVA, la simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas, el futuro de los tipos del IVA, la actualización de las normas de la UE sobre las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las actualizaciones de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

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[3] (CCTB, por sus siglas en inglés) y la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades[4] (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 disposiciones 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 en el Consejo

Desde la presentación de la reforma en 2016, se han venido celebrando periódicamente reuniones técnicas en el Grupo de trabajo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad directa) adscrito al Consejo ECOFIN, así como del Grupo de Alto Nivel de fiscalidad, sobre la propuesta CCTB, coordinadas y lideradas por la Presidencia de turno de la UE.

Los debates mantenidos durante las Presidencias austriaca, rumana y finlandesa pusieron de manifiesto una discrepancia entre las delegaciones de los Estados miembros acerca de tres tipos de cuestiones: a) si ampliar o no el

3 https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF

4 https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF

ámbito de aplicación a todas las empresas o a un grupo más extenso de empresas (más allá de las empresas con ingresos globales superiores a 750 millones de euros anuales); b) cómo abordar las disposiciones contra la elusión fiscal en el contexto de las DEF (Directivas contra la elusión fiscal) 1 y 2; y c) cómo tratar los incentivos fiscales propuestos (artículo 9, apartado 3, artículo 11 y artículo 42) que obstaculizan los avances en el nivel técnico.

Tal y como se recoge en el informe de 17 de junio[5] del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, en la reunión del Grupo de Alto Nivel del 3 de marzo de 2020 se debatió la situación y las posibles maneras de avanzar en estas cuestiones. En resumen:

a) La mayoría de las delegaciones convino en que, de cara a la preparación de una posible futura legislación vinculante («Derecho imperativo») de la UE en este ámbito, podría ser más útil reorientar los trabajos del Consejo sobre la propuesta CCTB en lo referente a las cuestiones relacionadas con los debates de la OCDE y sugirió esperar a que se estabilicen aquellas cuestiones relacionadas con las negociaciones de la OCDE para reanudar los debates al respecto;

b) Varias delegaciones subrayaron, no obstante, que los objetivos de la propuesta CCTB van más allá de los debates en curso en la OCDE y el G-20, por ejemplo, mejorar el funcionamiento del mercado interior de la UE, e insistieron en que no se olviden estos diversos aspectos;

c) Otras delegaciones alegaron que el Grupo «Cuestiones Fiscales» debe debatir algunos temas relacionados con la base imponible común del impuesto sobre sociedades (por ejemplo, la contabilidad financiera) en paralelo a las negociaciones en la OCDE, para así perfilar las posiciones de los Estados miembros de la UE en los debates internacionales correspondientes;

d) Por lo que se refiere a las principales cuestiones que impiden seguir avanzando: 1) las posiciones de las delegaciones sobre el tema del ámbito de aplicación se mantuvieron prácticamente sin cambios; 2) las medidas contra la elusión fiscal que no tienen repercusión directa en el cálculo de la base imponible podrían dejarse de lado por el momento, dado que no entran en el ámbito de las negociaciones internacionales ni en las normas existentes que introduce la Directiva contra la elusión fiscal; 3) los debates sobre los incentivos fiscales propuestos seguirán en suspenso, pero podrían reanudarse una vez que concluyan, a finales de 2020, las negociaciones internacionales (en particular sobre el pilar 2 - propuesta mundial contra la erosión de la base imponible, o «propuesta GloBE», por sus siglas en inglés).

El 13 de marzo de 2020 se había previsto una reunión del Grupo de Alto Nivel para dar seguimiento a la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» del 3 de marzo de 2020, pero fue cancelada debido a las medidas de confinamiento por la COVID-19. En dicha reunión también debían debatirse las cuestiones de la contabilidad financiera y las autoridades tributarias principales.

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

Introducción

El Grupo Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas fue creado por el Consejo ECOFIN de 9 de marzo de 1998. Se ocupa esencialmente de evaluar las medidas fiscales que corresponden al ámbito de aplicación del Código de Conducta, adoptado en diciembre de 1997, para la fiscalidad de las empresas, así como de supervisar el suministro de información sobre dichas medidas. Aunque el Código de Conducta no es un instrumento jurídicamente vinculante, su adopción compromete a los Estados miembros a: 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).

5 https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8891-2020-INIT/es/pdf

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.

Reuniones del Grupo Código de Conducta

Como relata el informe, de 17 de junio, del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, el Grupo Código de Conducta se ha reunido dos veces durante la Presidencia croata (el 4 de febrero y el 2 de marzo de 2020) y su subgrupo sobre cuestiones exteriores, presidido por la Presidencia croata, lo hizo los días 16 y 24 de enero de 2020.

Las reuniones del Grupo Código de Conducta previstas el 1 de abril y el 3 de junio de 2020, así como las reuniones del subgrupo del 20 de marzo y el 13 de mayo, fueron canceladas debido a las medidas de confinamiento por la COVID-19 y fueron sustituidas por una reunión de los agregados fiscales el 26 de mayo de 2020, convocada para debatir los trabajos pendientes y los retrasos acumulados en el contexto de la pandemia de COVID-19 y para llegar a un acuerdo acerca del informe de situación semestral del Grupo Código de Conducta al Consejo ECOFIN[6] del 12 de junio y las Conclusiones del Consejo que lo acompañan[7].

Los principales temas de los dos primeros meses del año fueron la revisión de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales en la reunión del Consejo ECOFIN del 18 de febrero[8] y la correspondiente supervisión de los compromisos contraídos por los países y territorios en este contexto.

Además de los ocho países y territorios que ya constaban en la lista[9] (Samoa Americana, Fiyi, Guam, Omán, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, y Vanuatu), la UE decidió incluir los siguientes: Islas Caimán; Palaos; Panamá; y Seychelles. Estos países o territorios no han cumplido, en el plazo convenido, las reformas fiscales a las que se habían comprometido ante la UE.

Además, en su reunión del 2 de marzo, el Grupo acordó un enfoque para la evaluación de elementos de acotamiento en los regímenes de fabricación en las jurisdicciones de terceros países.

2.3. Fiscalidad de la economía digital

El 21 de marzo de 2018, la Comisión Europea presentó su «paquete sobre fiscalidad digital». Este paquete incluía:

- una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen las normas sobre el impuesto de sociedades con una presencia digital significativa (basada en el artículo 115 del TFUE);

- una Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas que cuentan con presencia digital significativa;

- una 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 (ISD) (basada en el artículo 113 del TFUE); y

- una Comunicación titulada «Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital».

6 https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8374-2020-INIT/en/pdf

7 https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8375-2020-INIT/es/pdf

8 https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2020/02/18/taxation-council-revises-its-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/

9 https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/

El informe del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, de 17 de junio, explica que, en un primer momento, los debates se centraron en 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 (Directiva ISD).

La Presidencia austriaca (del 1 de julio al 31 de diciembre de 2018), presentó la propuesta ISD al Consejo ECOFIN de 4 de diciembre de 2018 con vistas a una orientación general. La Presidencia austriaca presentó un texto transaccional que no obtuvo un apoyo unánime y no se debatió en detalle. En su lugar, se acordó estudiar la posibilidad de crear un instrumento con un ámbito de aplicación más limitado. A continuación, el texto se reformuló para hacer hincapié en los ingresos procedentes exclusivamente de la prestación de servicios de publicidad digital selectiva (el sistema común del impuesto sobre la publicidad digital [IPD]).

El 12 de marzo de 2019, la Presidencia rumana presentó el IPD al Consejo ECOFIN con vistas a alcanzar un acuerdo político. Ante la falta de acuerdo en el Consejo, la Presidencia propuso que se siguiera trabajando sobre la base de un planteamiento dual: 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 sobre 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.

Los ministros solicitaron a los expertos que realizasen evaluaciones regulares de los avances obtenidos a escala internacional, para mantener a los ministros informados y, en su caso, presentar recomendaciones sobre acciones posteriores de la UE.

Novedades relativas a la fiscalidad digital en el ámbito internacional

A pesar de la pandemia de COVID-19, prosiguen las labores a escala del G20 y de la OCDE para buscar soluciones al desafío que plantea la fiscalidad de la economía digitalizada. La OCDE publicó un informe provisional en marzo de 2018 y ha movilizado a muchos de sus órganos subsidiarios en materia fiscal para que elaboren un informe definitivo a más tardar a finales de 2020.

El Consejo ECOFIN del 17 de mayo de 2019 debatió la fiscalidad digital en el contexto internacional. Los ministros apoyaron los debates a escala de la UE con objeto de cambiar impresiones acerca de las cuestiones en proceso de negociación en la OCDE. En consonancia con esos debates, la Presidencia finlandesa abordó los aspectos técnicos del asunto. En el Consejo ECOFIN del 8 de noviembre de 2019 se logró un apoyo generalizado a la prosecución del análisis técnico de las propuestas de la OCDE y de los trabajos relacionados con el análisis de impacto. Se pidió al Grupo de Alto Nivel y al Grupo «Cuestiones Fiscales» que siguieran trabajando en esta cuestión de manera proactiva.

El 29 y 30 de enero de 2020, el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE/G20 adoptó una declaración sobre la dirección de los trabajos ulteriores en la que se presentaron los dos pilares de este enfoque. El enfoque unificado del primer pilar aborda los desafíos más amplios de la economía digitalizada, centrándose en la atribución de derechos de imposición, en particular la presencia imponible sin la presencia física de una sociedad. El segundo pilar (también denominado propuesta mundial contra la erosión de la base imponible, o «propuesta GloBE», por sus siglas en inglés) se centra en los riesgos de traslado de beneficios a entidades que no están sujetas a imposición, o solo a una imposición muy reducida, y propone medidas destinadas a

garantizar que los beneficios corporativos estén sujetos a imposición a un tipo mínimo efectivo.

La reunión del G20 de ministros de Finanzas y gobernadores de los bancos centrales del 22 y 23 de febrero de 2020 acogió con agrado los recientes avances y animó a proseguir los esfuerzos por alcanzar un acuerdo sobre iniciativas clave a más tardar en julio de 2020, y a alcanzar un acuerdo político sobre una solución global basada en el consenso a más tardar a finales de 2020.

Al persistir la incertidumbre acerca de la repercusión de la pandemia de COVID-19 en los plazos para las negociaciones de la OCDE, la reunión del Marco Inclusivo programada para los días 1 y 2 de julio de 2020 en Berlín ha sido pospuesta a octubre de 2020.

La Presidencia croata debatió sobre fiscalidad digital en la reunión del Grupo de Alto Nivel el 15 de enero y en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Digital) el 23 de enero y el 13 de febrero, y presentó el asunto ante el Consejo ECOFIN el 21 de enero. La Presidencia animó al Consejo ECOFIN a realizar un cambio de impresiones sobre los desafíos fiscales derivados de la digitalización.

Durante el Consejo ECOFIN, la Presidencia indicó que todos los Estados miembros compartían la opinión de que es preferible desarrollar una solución internacional, en lugar de optar por la fragmentación y por medidas unilaterales. La Presidencia también tomó nota de que había voluntad de estudiar las opciones presentadas por la Secretaría de la OCDE, pese a las discrepancias de fondo existentes en cuanto a los dos pilares.

Tras los debates a escala ministerial, la Presidencia croata prosiguió los trabajos en los órganos preparatorios de la OCDE, en particular en los Grupos 1, 2, 6 y 11, así como en el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), que celebró una reunión virtual el 8 de abril.

Asimismo, el 20 de febrero, la presidencia del Grupo de Alto Nivel remitió una carta a la OCDE para confirmar que los Estados miembros de la UE están de acuerdo en que la OCDE debata los resultados de su valoración con la Comisión, sin transmisión de datos, con objeto de detectar las diferencias entre resultados y de esclarecer las razones de dichas diferencias.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En lo que respecta al IVA, el Consejo adoptó en 2016 dos documentos de Conclusiones: en mayo de 2016[10], el Consejo se pronunció con respecto al Plan de acción sobre el IVA de la Comisión, titulado «Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE», de 7 de abril de 2016; en noviembre de 2016, el Consejo manifestó sus puntos de vista sobre la mejora de las normas vigentes de la UE sobre el IVA aplicables a las operaciones transfronterizas[11].

Consecuentemente a su Plan de acción sobre el IVA, la Comisión propuso 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 pyme, 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[12], la Presidencia finlandesa ha seguido trabajando en los expedientes legislativos en el ámbito del IVA.

En particular, durante el mandato de la Presidencia croata, los expedientes legislativos con distintos niveles de progreso que fueron objeto de debate por parte del Consejo o sus órganos preparatorios, según los casos, abarcaban los siguientes ámbitos del IVA:

- sistema definitivo del IVA;

10 Doc. 9494/16.

11 Doc. 14257/16.

12 Véase, por ejemplo, el doc. 15082/18, apartados 30 a 111; Doc. 10322/18, apartados 56 a 100.

- reforma de los tipos de IVA;

- transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos del IVA;

- simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas;

- paquete sobre el IVA del comercio electrónico.

3.1. Sistema definitivo del IVA

Contexto

Consecuentemente a su Plan de acción sobre el IVA, titulado «Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE», de 7 de abril de 2016, la Comisión, por lo que respecta al sistema definitivo del IVA (objetivo primordial de las políticas en materia de IVA), optó por un enfoque legislativo en dos etapas[13].

En la primera parte de la primera etapa legislativa, el paquete de octubre de 2017 consistente en tres propuestas legislativas (el expediente denominado «soluciones rápidas» del IVA, que constaba de tres actos legislativos[14] destinados a efectuar cuatro mejoras o «soluciones rápidas» a corto plazo en el sistema actual del IVA) comprendía una serie de nuevas disposiciones sobre el concepto de sujeto pasivo certificado y las llamadas «piedras angulares» del sistema definitivo del IVA (formuladas como modificaciones del artículo 402 de la Directiva sobre el IVA).

Tras la finalización de los trabajos sobre el paquete legislativo de «soluciones rápidas» del IVA, todos los Estados miembros acordaron en el Consejo que era adecuado y necesario impulsar los trabajos sobre el núcleo de las propuestas de la Comisión sobre las «soluciones rápidas» del IVA para poder avanzar con prontitud y resolver importantes problemas que se plantean en la zona del IVA; también señalaron que las demás partes de las propuestas relativas al sujeto pasivo certificado y el texto de las modificaciones del artículo 402 de la Directiva sobre el IVA exigirán un debate más pormenorizado en el contexto de otras propuestas en materia de IVA (propuestas sobre los detalles técnicos del sistema definitivo del IVA y tipos del IVA)[15].

En la segunda parte de la primera etapa legislativa, en mayo de 2018, la Comisión presentó la propuesta legislativa sobre las medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del sistema definitivo del IVA (en lo sucesivo, la «propuesta de la Comisión»). La Comisión presentó esta propuesta con mayor detalle en una de las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» durante el mandato de la Presidencia búlgara.

Los Estados miembros valoran positivamente la iniciativa emprendida por la Comisión para llegar a contar con un sistema definitivo del IVA.

El funcionamiento del futuro sistema definitivo del IVA, junto con las medidas de acompañamiento que puedan aprobarse, según proceda, dependerá en gran medida de las características específicas de su concepción.

En lugar de plantear un análisis de la propuesta «artículo por artículo», criterio que no ha generado grandes avances en este expediente

13 Doc. 12617/17.

14 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (doc. 12882/17). Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias (doc. 12881/17). Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que se refiere al sujeto pasivo certificado (doc. 12880/17, posteriormente modificado por una propuesta legislativa que figura en el doc. 14893/17 con la incorporación de las disposiciones sobre el «sujeto pasivo certificado» en esta nueva propuesta de modificación del Reglamento n.º 904/2010).

15 Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido.

dadas la magnitud, complejidad y sensibilidad de la propuesta, las deliberaciones han girado en torno a seis componentes principales[16]:

i) la fiscalidad aplicable en el Estado miembro de destino;

ii) el cambio de las normas relativas a las entregas de bienes transfronterizas entre empresas dentro de la UE para instaurar un sistema con una única operación entre empresas (entrega de bienes dentro de la Unión en el Estado miembro de destino) en lugar de las dos operaciones existentes en la actualidad (están exentas la entrega de bienes intracomunitaria en el Estado miembro en el que comienza la expedición o el transporte y la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino);

iii) la concepción y el funcionamiento de las disposiciones relativas al concepto de sujeto pasivo certificado y su certificación;

iv) las normas vinculadas a la persona sujeta al pago del IVA por las entregas de bienes a sujetos pasivos certificados [...]:

v) las normas vinculadas a la persona sujeta al pago del IVA por las entregas de bienes a sujetos pasivos no certificados, así como las medidas de acompañamiento; y

vi) la ampliación de la «ventanilla única».

Durante la Presidencia rumana, el debate sobre este expediente abarcó la posibilidad de seguir adelante con medidas de acompañamiento como el «pago fraccionado».

Situación actual

Durante la Presidencia finlandesa, el debate se centró en actualizar los puntos de vista de los Estados miembros en relación con los elementos principales de la propuesta y el camino a seguir.

Los Estados miembros coinciden en que los beneficios del régimen definitivo del IVA deben compensar su coste. El nuevo régimen del IVA debe contribuir de forma efectiva a la disminución de los riesgos de fraude, elusión y evasión fiscal, con la consiguiente repercusión positiva en los ingresos fiscales y, es de esperar, con efectos positivos o al menos proporcionados en los costes que el cumplimiento de la norma supone para las empresas y las autoridades tributarias, todo ello sin menoscabo del principio de neutralidad del IVA. De haber costes administrativos adicionales para las autoridades tributarias, estos deberían contribuir a compensar sobradamente los riesgos de fraude, elusión o evasión fiscal y pérdida de ingresos tributarios, además de resultar decisivos para incrementar el cumplimiento tributario.

En sus Conclusiones de 2012 y 2016, el Consejo ya puso de manifiesto que el principio de «la imposición del gravamen en el Estado miembro de origen de las entregas de los bienes y de las prestaciones de servicios» que establece el artículo 402 de la Directiva sobre el IVA debe ser sustituido por el principio de «imposición en el Estado miembro de destino» en el régimen definitivo de IVA para las transacciones entre empresas (*business to business* o B2B). Los Estados miembros subrayan que los trabajos sobre esta propuesta deben llevarse a cabo teniendo en cuenta en todo momento esta orientación política.

En términos generales, los Estados miembros están de acuerdo en desarrollar la idea de tener una sola transacción transfronteriza B2B, en lugar de dos.

La mayoría de los Estados miembros se oponen a la introducción del concepto de sujeto pasivo certificado y a la aplicación de normas diferentes en función de si el cliente es un sujeto pasivo certificado o no. Muchos Estados miembros han manifestado su preocupación por la posible complejidad del sistema y sus efectos negativos para las empresas y las autoridades fiscales y por los posibles problemas de neutralidad. Sin embargo, algunos Estados miembros sí apoyan el concepto del sujeto pasivo certificado y se

16 Doc. 15082/18, puntos 57 a 88.

han mostrado a favor de la inversión del sujeto pasivo en la venta de bienes o la prestación de servicios a esos sujetos pasivos certificados.

Los Estados miembros se oponen firmemente a la supresión del requisito del estado recapitulativo para entregas de bienes dentro de la Unión si no existe una sustitución eficaz de esta medida. Según varios Estados miembros, un posible sustituto que se debería seguir analizando sería un sistema automatizado de notificación basado en las operaciones en el que las autoridades fiscales podrían filtrar los datos necesarios del VIES (sistema de intercambio de información sobre el IVA) a partir de los datos que reciben de los sujetos pasivos, si bien algunos Estados miembros no desean centrarse en ninguna posibilidad concreta en este momento.

La mayoría de los Estados miembros temen los posibles efectos negativos de que la responsabilidad recaiga en el proveedor, como la carga administrativa y los costes para las empresas, los costes y las cargas para las autoridades fiscales, las pérdidas de ingresos en casos de insolvencia o el efecto negativo debido a otras formas de fraude. Una serie de Estados miembros han manifestado su preocupación por que puedan surgir dificultades a la hora de garantizar la percepción del impuesto a los proveedores no establecidos y tener que devolver al mismo tiempo el IVA soportado a los clientes.

En opinión de casi todos los Estados miembros, la propuesta de transferir la responsabilidad al proveedor, de acordarse, debe complementarse con medidas de salvaguardia sólidas y proporcionadas que acompañen a la propuesta de la Comisión.

Algunos Estados miembros tienen una reserva en lo relativo al efecto de la propuesta en las exenciones existentes.

Próximos pasos

Los Estados miembros coinciden en que este expediente aún requiere un análisis técnico exhaustivo antes de que se puedan tomar decisiones políticas definitivas.

Como ya indicó el Consejo ECOFIN[17], 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.

Muchos Estados miembros consideran que merece la pena analizar en paralelo o de forma combinada la posibilidad de establecer medidas y obligaciones de información para la persona que adquiere el derecho a deducir la cuota del IVA: tales medidas podrían consistir en una restricción del derecho del cliente a la deducción del IVA soportado si el proveedor no paga el IVA, o una responsabilidad solidaria. Para que el cliente pueda evitar las consecuencias de estas medidas, estas tendrían que combinarse con pagos fraccionados u otro sistema.

Muchos Estados miembros consideran que las obligaciones de información que deben analizarse podrían incluir la notificación automatizada de las operaciones para ambas partes de la operación transfronteriza. Según varios Estados miembros, sería útil estudiar si esta medida podría constituir una nueva herramienta para detectar fraudes en relación con el IVA y si podría adoptarse con independencia de quién sea el deudor del IVA.

Los Estados miembros subrayan la importancia de que ninguna de estas medidas adicionales tenga un efecto desproporcionado en los costes que el cumplimiento de la norma implique para las empresas y las autoridades tributarias.

Los Estados miembros convienen en que el siguiente paso podría consistir en continuar explorando medidas de acompañamiento, teniendo asimismo en cuenta la posibilidad de una aplicación más amplia de las nuevas tecnologías. Dado que estas medidas no estaban incluidas en la propuesta de la Comisión y habida cuenta de su complejidad y de las diversas alternativas, muchos

17 Doc. 15082/18, puntos 89 a 91.

Estados miembros han pedido a la Comisión que analice estas medidas más exhaustivamente y las consulte con los Estados miembros. Los resultados de este análisis podrían contribuir a los debates del Grupo «Cuestiones Fiscales». No obstante, por el momento, con vistas a llegar a un acuerdo sobre un sistema del IVA que sea mejor que el temporal, parece conveniente tener en cuenta diversas opciones, una de las cuales sería la transferencia de la responsabilidad al proveedor.

El hecho de que se siga trabajando sobre el sistema definitivo del IVA no debe impedir o ralentizar los esfuerzos por mejorar el sistema actual del IVA.

3.2. Reforma de los tipos de IVA

El 18 de enero de 2018, la Comisión presentó una propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido[18]. 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 del comercio entre los Estados miembros.

En resumen, y muy principalmente, con esta propuesta legislativa concreta la Comisión propone:

i) modificar las disposiciones de la UE sobre el establecimiento de tipos de IVA reducidos (por ejemplo, abolir las actuales disposiciones transitorias que permiten apartarse temporalmente de la normativa general; revisar el artículo 98 de la Directiva sobre el IVA, etc.);

ii) conceder a los Estados miembros más libertad para establecer sus tipos (aun cuando los Estados miembros tendrían que asegurarse de que su tipo medio ponderado de IVA es superior al 12 % en todo momento); e

iii) introducir una «lista negativa» de bienes y servicios con respecto a los cuales no se permite la aplicación de tipos reducidos (en lugar de la «lista positiva» vigente).

El examen técnico de este expediente se inició durante el mandato de la Presidencia búlgara. Las Presidencias rumana y finlandesa prosiguieron el análisis técnico de la propuesta de la Comisión.

Procede indicar 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, una vez hayan sido aprobados, ambos textos formarán parte de un sistema coherente del IVA y las excepciones relativas a los bienes y servicios dejarán de aplicarse tras la introducción del sistema definitivo previsto el artículo 402 de la Directiva sobre el IVA. Algunos Estados miembros subrayan que debe darse prioridad a la propuesta sobre los tipos del IVA, que debe debatirse y adoptarse de manera independiente.

Los debates técnicos prosiguieron durante la Presidencia croata, y se realizaron nuevos estudios sobre la opción de una lista positiva, el empleo de códigos NC[19] (cuando sea posible) para bienes y de códigos CPA[20] para servicios, y los principios y condiciones de la aplicación de tipos reducidos de IVA. También se sugirió impulsar el Pacto Verde Europeo mediante la introducción de un tratamiento a efectos del IVA más beneficioso para aquellos suministros con bajas emisiones de CO2.

18 Doc. 5335/18

19 Reglamento de Ejecución (UE) 2019/1776 de la Comisión, de 9 de octubre de 2019, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

20 Reglamento (UE) n.º 1209/2014 de la Comisión, de 29 de octubre de 2014, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 451/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece una nueva clasificación estadística de productos por actividades (CPA) y se deroga el Reglamento (CEE) n.º 3696/93 del Consejo.

3.3. Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos del IVA

Tras los trabajos preparatorios realizados entre diciembre de 2018 y noviembre de 2019[21], el Consejo adoptó el 18 de febrero de 2020 el paquete legislativo consistente en:

i) Directiva (UE) 2020/284 del Consejo de 18 de febrero de 2020 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[22]; y

ii) Reglamento (UE) 2020/283 del consejo de 18 de febrero de 2020 por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 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[23].

Estos dos actos legislativos 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. Estos actos legislativos establecen normas de la UE que permitirán a los Estados miembros recopilar y procesar datos pertinentes sobre pagos transfronterizos para combatir el fraude en el ámbito del IVA.

3.4. Simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas

Tras los trabajos preparatorios realizados entre enero de 2018 y noviembre de 201936, el 18 de febrero de 2020 el Consejo adoptó la Directiva (UE) 2020/285 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas y el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a la cooperación administrativa y al intercambio de información a efectos de vigilancia de la correcta aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas[24].

3.5. Paquete sobre el IVA del comercio electrónico

A petición de varios Estados miembros y asociaciones empresariales, el 8 de mayo de 2020 la Comisión presentó propuestas[25] en relación con un aplazamiento del inicio de la aplicación del paquete relativo al IVA aplicable al comercio electrónico. Las propuestas responden a los problemas imprevistos a los que tienen que enfrentarse las partes interesadas a raíz de la crisis de la COVID-19. El Grupo de Alto Nivel concluyó los proyectos de textos transaccionales el 4 de junio de 2020.

3.6. COVID-19: Exención del IVA y aranceles aduaneros sobre equipos médicos vitales

El 3 de abril de 2020, la Comisión Europea publicó una Decisión[26] que permite a los Estados miembros afectados por la pandemia de coronavirus a suspender temporalmente los derechos de aduana y el IVA sobre equipos de protección, kits de prueba o dispositivos médicos como los ventiladores[27]. Esto facilita financieramente obtener el equipo médico necesario. La medida se aplicará por un período de seis meses, con la posibilidad de una mayor extensión.

El 20 de marzo, la Comisión Europea invitó a todos los Estados miembros, así como al Reino Unido, a solicitar formalmente el levantamiento de los derechos de aduana y el IVA sobre las importaciones de equipos médicos necesarios

21 Véase el documento 14863/19, apartados 69 a 72.

22 *DO L 62 de 2.3.2020, p. 7.*

23 *DO L 62 de 2.3.2020, p. 1.*

24 DO L 62 de 2.3.2020, p. 13.

25 Doc. 7886/20.

26 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1586267963869&uri=CELEX:32020D0491

27 Lista indicativa de productos incluidos: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/03-04-2020-import-duties-vat-exemptions-on-importation-covid-19-list-of-goods.pdf

durante la crisis. Todos los Estados miembros y el Reino Unido lo hicieron. La Comisión aprobó rápidamente las solicitudes recibidas por todos los Estados miembros y el Reino Unido. La necesidad de luchar contra la COVID-19 y proteger la salud de los europeos justificó la rapidez.

La legislación actual de la UE dispone de herramientas excepcionales disponibles para ayudar a las víctimas de desastres, que pueden utilizarse para enfrentar la crisis de salud causada por el coronavirus.

La legislación aduanera de la UE (Reglamento (CE) nº 1186/2009 del Consejo) prevé la posibilidad de conceder exenciones de impuestos en beneficio de las víctimas de desastres. Dichas medidas pueden ser aplicadas a las importaciones llevadas a cabo por organizaciones estatales u organizaciones benéficas o filantrópicas aprobadas por los Estados miembros. Para conceder la exención, se requiere una decisión de la Comisión, a petición de los Estados miembros interesados.

Del mismo modo, la ley del IVA de la UE (Directiva 2009/132 / CE del Consejo) tiene disposiciones que permiten la exención del IVA en la importación final de ciertos bienes.

La decisión de la Comisión será aplicable desde el 30 de enero de 2020 hasta el 31 de julio de 2020. Esto permitirá también que las importaciones realizadas durante la fase incipiente del brote asimismo se beneficien de la exención.

La importación libre de derechos e IVA se aplica a:

- organizaciones estatales (organismos estatales, organismos públicos y otros organismos de derecho público, incluidos hospitales, organizaciones gubernamentales, gobiernos locales, gobiernos regionales, etc.);

- organizaciones benéficas o filantrópicas aprobadas por las autoridades competentes de los Estados miembros.

4. IMPUESTOS ESPECIALES

En lo que respecta a los impuestos especiales, atendiendo a las Conclusiones del Consejo de 2016 sobre la Directiva 92/83/CEE[28], y de 2017, sobre la Directiva 2008/118/CE[29], el trabajo del Consejo se ha desarrollado a partir de las propuestas legislativas presentadas por la Comisión en 2018 relativas al paquete legislativo sobre el régimen general de los impuestos especiales, así como a partir de la propuesta legislativa para la modificación de las normas de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol.

Durante el mandato de la Presidencia croata, 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:

- estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas; y

- estructuras y tipos de los impuestos especiales sobre labores del tabaco.

4.1. Estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

En respuesta a las Conclusiones del Consejo de 6 de diciembre de 2016[30], la Comisión presentó el 25 de mayo de 2018 una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE del Consejo relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas[31].

En el transcurso de las negociaciones[32], quedó patente la necesidad de tener en cuenta diversas consideraciones, como cuestiones de salud y la recaudación eficaz de los impuestos sobre el alcohol, para llegar a una fórmula

28 Doc. 15009/16.
29 Doc. 14481/17.
30 Doc. 15009/16.
31 Doc. 9570/18 + ADD 1, ADD 2.
32 Doc. 14863/19, apartados 85 a 91.

transaccional que sea aceptable para todas las delegaciones[33].

Se lograron avances positivos en las sesiones del Consejo ECOFIN de los días 12 de marzo[34], 17 de mayo[35] y 8 de noviembre de 2019. Sin embargo, no se pudo alcanzar un acuerdo sobre un texto transaccional, dado que era necesario seguir trabajando en la cuestión pendiente, relativa al proyecto de normas sobre la opción que tienen los Estados miembros de eximir del impuesto especial o de aplicar tipos reducidos de impuestos especiales al alcohol etílico destilado por particulares a partir de fruta, para consumo doméstico y para su uso privado.

Durante el mandato de la Presidencia croata se realizaron más consultas con los Estados miembros interesados, y se hizo evidente la necesidad de proseguir con el trabajo para resolver las cuestiones pendientes que se indican en el proyecto de artículo 22, apartado 8, de la Directiva 92/83/CEE.

4.2. Estructuras y tipos de los impuestos especiales sobre labores del tabaco

El 1 de junio de 2020, el Consejo aprobó las Conclusiones sobre la estructura y los tipos de los impuestos especiales que gravan las labores del tabaco[36], en respuesta a la evaluación de la Comisión, de 10 de febrero de 2020, de la Directiva 2011/64/UE relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco[37].

5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

El 14 de febrero de 2013, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras.

En este momento, diez Estados miembros siguen participando en la cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras: Alemania, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, España, Francia, Grecia, Italia y Portugal (en lo sucesivo «los Estados miembros participantes»).

Los aspectos principales de las negociaciones en curso en este expediente se resumieron en el informe anterior del Consejo ECOFIN sobre cuestiones fiscales[38]. Cabe indicar que antes de presentar un consenso a todos los Estados miembros para mantener un debate inclusivo, hay que tener en cuenta, en los debates entre los Estados miembros participantes, numerosas e importantes consideraciones. Ya se ha aclarado (también en el Consejo ECOFIN en junio de 2019) que, de alcanzarse un acuerdo informal entre los Estados miembros que participan en la cooperación reforzada, solo sería un paso preliminar en el proceso legislativo. Si, en algún momento, los Estados miembros participantes presentan un proyecto de texto de Directiva, cualquier decisión (acuerdo formal) en el Consejo deberá ir precedida de un debate inclusivo y sustancial entre todos los Estados miembros. Este debate inclusivo entre todos los Estados miembros tendrá que celebrarse una vez se hayan completado los necesarios trámites del procedimiento (análisis de los expertos en el Grupo «Cuestiones Fiscales», debate preparatorio en el Comité de Representantes Permanentes, acuerdo en el Consejo).

A la luz de lo que antecede y como ya se indicó en el informe del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales de diciembre de 2016[39], el Consejo y sus órganos preparatorios tendrán que proseguir los trabajos antes de que los Estados miembros participantes en la cooperación reforzada en el ámbito del ITF puedan alcanzar un acuerdo definitivo sobre este expediente, que respete las competencias, derechos y obligaciones de

33 Doc. 9347/19, apartado 5.

34 Doc. 6942/19.

35 Doc. 9347/19 + ADD 1.

36 Doc. 8483/20.

37 Doc. 5960/20 + ADD1.

38 Véase el documento 14863/19, apartados 104 a -110.

39 Doc. 15254/16, apartado 45.

los Estados miembros no participantes en dicha cooperación reforzada.

6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

6.1. Evolución futura de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en la UE

El Consejo de 29 de mayo de 2020 aprobó las Conclusiones sobre la evolución futura de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en la UE[40] , en respuesta a la evaluación de la Comisión, de 12 de septiembre de 2019, de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad[41].

El Consejo solicitó a la Comisión que, teniendo en cuenta dichas Conclusiones del Consejo y los objetivos establecidos en la Directiva 2011/16/UE, llevara a cabo todos los estudios pertinentes y, tras realizar los correspondientes análisis técnicos, consultas públicas y evaluaciones de impacto, presentara al Consejo una propuesta legislativa tan pronto como fuera posible. El Consejo invitó además a la Comisión a estudiar de forma prioritaria las cuestiones más urgentes, como los retos derivados de la economía de plataformas digitales y, a tal fin, a considerar la introducción gradual de las propuestas legislativas para facilitar el progreso legislativo.

6.2. Diferimiento de determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19

Como consecuencia de la pandemia de COVID-19, el 17 de abril la Presidencia envió a la Comisión Europea, a petición de varios Estados miembros, una carta en la que indicaba que para muchos de ellos, debido a las graves consecuencias en las condiciones laborales y a la disponibilidad limitada de personal en toda la UE, sería perentorio liberar en los Estados miembros los recursos necesarios para adoptar medidas de vital importancia destinadas a hacer frente a la crisis y a sus repercusiones directas.

Muchos Estados miembros indicaron que será muy difícil cumplir los plazos actualmente previstos para el segundo semestre de 2020 en lo que respecta a: a) la comunicación de información y el intercambio automático de información sobre cuentas financieras con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8, apartados 3 bis y 6, [introducido en la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC) por la Directiva 2014/107/UE del Consejo (DAC 2)], y b) los requisitos en materia de información y de intercambio de información relacionados con acuerdos transfronterizos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 bis ter, apartados 1, 2, 7, 12 y 18, [introducidos en la DAC por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo (DAC 6)].

En respuesta a esta solicitud, el 8 de mayo de 2020 la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE para hacer frente a la urgente necesidad de aplazar determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19.

Tras los trabajos preparatorios, el 3 de junio de 2020 el Comité de Representantes Permanentes autorizó el recurso al procedimiento escrito para su adopción. El Consejo adoptó el proyecto de Directiva el 19 de junio y se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea el 26 de junio[42] (Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE para hacer frente a la urgente necesidad de diferir determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19).

40 https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8482-2020-INIT/es/pdf

41 https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12173-2019-INIT/en/pdf
https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12174-2019-INIT/en/pdf

42 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020L0876&from=ES

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 periodo durante el que no se ha aplicado la norma en cuestión; y la capacidad del Estado miembro para abonar las sanciones, con el fin de garantizar que estas tengan un efecto disuasorio.

El TJUE puede modificar en su sentencia el importe propuesto por la Comisión.

7.2. Cartas de emplazamiento

27 noviembre 2019– La Comisión pide a Rumanía que adapte al Derecho de la Unión sus normas sobre el IVA aplicable a los objetos usados que contienen metales preciosos o piedras preciosas

La Comisión envió, el 27 de noviembre, una carta de emplazamiento a Rumanía por no aplicar correctamente las normas de la UE (Directiva 2006/112/CE del Consejo) sobre el régimen de IVA aplicable a los objetos usados que contienen metales preciosos o piedras preciosas. El Derecho

de la Unión establece un régimen especial para el IVA destinado a facilitar el comercio de bienes de segunda mano correspondiente a estos artículos. Las normas rumanas excluyen del régimen especial para el IVA todos los objetos usados que contienen metales preciosos y piedras preciosas o semipreciosas y crean obstáculos para las empresas del sector. Si las autoridades de Rumanía no actúan en los próximos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

27 noviembre 2019– La Comisión pide a Rumanía que cumpla el calendario acordado para el desarrollo de un nuevo sistema informático destinado a controlar la circulación de productos sujetos a impuestos especiales

La Comisión envió, el 27 de noviembre, una carta de emplazamiento a Rumanía por no financiar y desarrollar a tiempo las nuevas versiones de un sistema informático para controlar la circulación en toda la UE de productos sujetos a impuestos especiales (alcohol, tabaco y productos energéticos). Las normas de la UE (principalmente la Directiva 2008/118/CE del Consejo) permiten la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales aplicando un aplazamiento del pago de dichos impuestos especiales, siempre que los documentos electrónicos se tramiten debidamente en los Estados miembros de expedición y de llegada. El sistema informático también permite a los Estados miembros comunicar información sobre los operadores autorizados a participar en tal circulación y cooperar entre ellos para luchar contra el fraude. Rumanía está utilizando una versión no actualizada del sistema informático y no ha adoptado las medidas necesarias para emplear la nueva versión. El hecho de que Rumanía no actúe a tiempo podría tener graves consecuencias para el mercado interior, ya que normalmente solo se autorizaría la circulación con origen o destino en Rumanía de los productos sujetos a impuestos especiales con derechos pagados. Esto también puede perjudicar a todos los demás Estados miembros que necesiten intercambiar información administrativa con Rumanía. Si las autoridades de Rumanía no actúan en los próximos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

12 febrero 2020 - La Comisión urge a Letonia a que modifique las normas discriminatorias en materia de fiscalidad de los automóviles

La Comisión decidió enviar a Letonia una carta de emplazamiento por gravar los automóviles matriculados en otros Estados miembros que son utilizados por residentes en Letonia en mayor medida que los automóviles matriculados en Letonia. De conformidad con la normativa letona, los residentes en Letonia que conduzcan un vehículo matriculado en el extranjero deben pagar un impuesto de circulación de vehículos cuyo tipo es mucho más elevado que el aplicable a los automóviles matriculados en el país. La Comisión considera que la legislación letona en cuestión no respeta las libertades de circulación garantizadas por el Tratado (artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE). Si las autoridades de Letonia no actúan en los dos próximos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

12 febrero 2020 - La Comisión insta a Alemania a que intercambie información sobre los denominados acuerdos de existencias de reserva

La Comisión envió a Alemania una carta de emplazamiento por no tener sus sistemas informáticos preparados para aplicar las simplificaciones rápidas del IVA que entraron en vigor el 1 de enero de 2020. Estas soluciones rápidas se refieren, en particular, al transporte de mercancías de un Estado miembro a otro (denominado «acuerdos de existencias de reserva»). Los «acuerdos de existencias de reserva» hacen referencia a una situación en la que, en el momento del transporte de las mercancías a otro Estado miembro, el proveedor ya conoce la identidad de la persona que adquiere las mercancías, a la que se entregarán en una fase posterior, y cuándo llegarán al Estado miembro de destino. Se han simplificado las normas del IVA para evitar que el proveedor tenga que registrarse a efectos del IVA en otro Estado miembro únicamente por las existencias que se tengan allí. La simplificación de las normas implica que los Estados miembros pueden intercambiarse información

electrónica para evitar fraudes. Sin embargo, Alemania no está preparada para presentar dicha información y no tendrá desarrollada la infraestructura técnica necesaria hasta finales de 2021, lo cual afectará a la capacidad de otros Estados miembros para luchar contra el fraude y obstaculizará también el buen funcionamiento del mercado interior. Por consiguiente, se considera que Alemania vulnera el principio de cooperación leal e incumple las obligaciones que le incumben en virtud del Reglamento relativo a la cooperación administrativa [Reglamento (UE) n.º 904/2010]. La Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades alemanas si estas no actúan en los próximos dos meses.

14 mayo 2020 - La Comisión pide a Luxemburgo y Portugal que modifiquen su legislación por la que se transpone la Directiva sobre lucha contra la elusión fiscal

La Comisión envió cartas de emplazamiento a Luxemburgo y Portugal para pedirles que transpongan correctamente la norma relativa a la limitación de los intereses de la Directiva sobre lucha contra la elusión fiscal [artículo 4 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo]. Ambos Estados miembros hacen uso de la posibilidad de eximir a las sociedades financieras de la norma relativa a la limitación de los intereses de la Directiva sobre lucha contra la elusión fiscal. No obstante, los respectivos actos legislativos nacionales van más allá de las exenciones permitidas y ofrecen una deducibilidad ilimitada de los intereses a efectos del impuesto sobre sociedades, en particular para las entidades de titulización, que no pueden considerarse «sociedades financieras» a efectos de la Directiva sobre lucha contra la elusión fiscal. Si Luxemburgo y Portugal no actúan en los próximos cuatro meses, la Comisión podría enviar dictámenes motivados a las autoridades luxemburguesas y portuguesas.

14 mayo 2020 - La Comisión pide a Dinamarca que modifique sus normas en materia de imposición de los dividendos pagados a las organizaciones benéficas

La Comisión decidió enviar una carta de emplazamiento a Dinamarca en la que le pide que modifique su legislación sobre la imposición de los dividendos pagados a las organizaciones benéficas. Con arreglo al Derecho fiscal danés, los dividendos abonados a las entidades benéficas nacionales están exentos del impuesto, mientras que los dividendos abonados a organizaciones benéficas establecidas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del EEE tributan al 22 % o bien con un tipo reducido del 15 %, en caso de que la autoridad competente del Estado en que esté domiciliada la entidad benéfica intercambie información con las autoridades danesas. Esta diferencia de trato para los dividendos nacionales y transfronterizos constituye una restricción a la libre circulación de capitales, amparada por el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del Acuerdo EEE. Si Dinamarca no toma medidas en los próximos cuatro meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades danesas.

14 mayo 2020 - La Comisión pide a Luxemburgo que modifique las normas fiscales discriminatorias relativas a las empresas de titulización

La Comisión remitió una carta de emplazamiento a Luxemburgo por gravar más severamente a las empresas de titulización con operaciones imponibles en Luxemburgo cuyo domicilio social se encuentra en otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE. La Comisión considera que la legislación en cuestión no es compatible con la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 del TFUE y el artículo 31 del Acuerdo EEE). Si Luxemburgo no toma medidas en los próximos cuatro meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades luxemburguesas (asunto número 2020/4015).

14 mayo 2020 - La Comisión emprende una nueva acción contra el Reino Unido por incumplimiento de las normas de la Unión relativas al combustible marcado

La Comisión Europea remitió, en virtud del artículo 260 del TFUE, una nueva carta de emplazamiento al Reino Unido por no aplicar correctamente las

normas sobre el marcado fiscal del combustible y la sentencia de 17 de octubre de 2018 (Comisión / Reino Unido, C-503/17), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el Reino Unido, al permitir el uso de combustible marcado para la propulsión de embarcaciones de recreo privadas, a pesar de que dicho combustible no esté sujeto a ninguna exención o reducción del impuesto especial, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995. El Reino Unido dispone de un plazo de cuatro meses para responder a la carta de emplazamiento. De no hacerlo, la Comisión podría remitir de nuevo el asunto al Tribunal proponiendo sanciones económicas.

2 julio 2020 – la Comisión pide a Bélgica que transponga correctamente la Directiva de lucha contra la elusión fiscal (DEF)

La Comisión envió una carta de emplazamiento a Bélgica pidiéndole que transponga correctamente las medidas de la UE contra las prácticas de elusión fiscal [la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, denominada Directiva de lucha contra la elusión fiscal o DEF]. Su correcta transposición debe reflejar los tres elementos siguientes: en primer lugar, Bélgica ha hecho uso de la posibilidad de eximir de las normas de limitación de intereses de la DEF los costes de endeudamiento ocasionados por empréstitos utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública a largo plazo. Sin embargo, la definición de estos proyectos de infraestructura recogida en el Derecho belga no se corresponde con la definición que figura en la DEF. En segundo lugar, Bélgica excluye de las normas de limitación de intereses a determinados tipos de entidades que no pueden considerarse «sociedades financieras» con arreglo a la DEF. Por último, al contrario que la DEF, el Derecho belga no elimina la doble imposición derivada de la aplicación de normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC) y no permite a un contribuyente deducir de su deuda tributaria el impuesto pagado por una sociedad extranjera controlada en el país de residencia a efectos fiscales. Si Bélgica no actúa en los próximos tres meses, la Comisión podría enviarle un dictamen motivado.

Carta de emplazamiento complementaria

12 febrero 2020 - La Comisión envía a Malta una carta de emplazamiento complementaria por no haber recaudado el importe correcto del impuesto sobre el valor añadido sobre los yates

La Comisión decidió enviar a Malta una carta de emplazamiento complementaria por usar un método incorrecto para calcular el IVA sobre el arrendamiento de yates. Tras una carta de emplazamiento inicial de 8 de marzo de 2018, Malta modificó su legislación para ajustarla a los requisitos necesarios con arreglo al Derecho de la UE. No obstante, estas nuevas normas nacionales siguen sin ajustarse plenamente al Derecho de la UE. La legislación maltesa utiliza actualmente un método basado en la distancia recorrida para calcular la utilización y explotación efectivas de un yate fuera de la UE. Las normas de la UE no permiten utilizar tal método, sino que exigen que se utilice un método basado en el tiempo. La Comisión envía ahora a Malta una carta de emplazamiento complementaria para garantizar el pleno cumplimiento del Derecho de la UE. Si no se recibe una respuesta satisfactoria en un plazo de dos meses, la Comisión podría decidir enviar a Malta un dictamen motivado.

7.3. Dictámenes motivados

27 noviembre 2019– La Comisión pide a Alemania que actualice las normas relativas a la tributación de las plusvalías para determinadas ventas de bienes inmuebles

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a Alemania en relación con su legislación tributaria que, a efectos de tributación de las plusvalías, da un tratamiento diferente a las ventas de bienes inmuebles efectuadas por empresas nacionales que a las efectuadas por empresas extranjeras sin actividades empresariales en Alemania. Según la Ley del impuesto sobre la renta alemana, solamente se podrá diferir la tributación sobre

plusvalías en caso de reinversión si el inmueble se contabiliza en la partida de activos fijos de una empresa nacional durante un mínimo de seis años ininterrumpidos. Se considera que las sociedades constituidas con arreglo a la legislación alemana que no ejerzan actividad empresarial en Alemania tienen establecimiento permanente en el país, mientras que las sociedades no residentes generalmente no lo tienen. Esto constituye una restricción a la libre circulación de capitales e incumple lo dispuesto en el artículo 63 del TFUE. Si Alemania no actúa en los próximos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

27 noviembre 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 decidió enviar un dictamen motivado a España en el que le solicita que elimine las condiciones de la legislación española contrarias a las normas de la UE sobre fusiones, que tienen por objeto garantizar que la reorganización de empresas, como las fusiones y las escisiones, no se vea obstaculizada por cuestiones tributarias en el momento de la reestructuración (Directiva 90/434/CEE del Consejo). La tributación de las plusvalías resultantes 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. Si España no actúa en los próximos meses, la Comisión podría remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

27 noviembre 2019– La Comisión pide a Austria e Irlanda que transpongan normas de limitación de intereses a escala de la UE

La Comisión envió, el 27 de noviembre, sendos dictámenes motivados a Austria e Irlanda en los que les solicita que transpongan a su legislación nacional la norma de limitación de intereses, como se exige en la Directiva contra la elusión fiscal (DEF) de la UE (Directiva 2016/1164 del Consejo). Ambos Estados miembros alegaron que ya aplicaban normas de limitación de intereses «igualmente eficaces» y, por consiguiente, presentaron solicitudes de excepción con arreglo al Derecho de la Unión. En julio de 2018, la Comisión informó a Austria e Irlanda de que considera que las normas nacionales respectivas no son «igualmente eficaces» que la norma de limitación de intereses establecida en el Derecho de la Unión y, por tanto, no está justificado aplazar la transposición de dicha disposición hasta el 1 de enero de 2024. Además, las medidas alegadas por Austria e Irlanda tampoco figuraban en la lista de normas nacionales de limitación de intereses que la Comisión Europea considera «igualmente eficaces». Hasta la fecha, ni Austria ni Irlanda han transpuesto las disposiciones pertinentes ni han notificado medidas nacionales para su transposición. Si Austria e Irlanda no actúan en los próximos meses, la Comisión podría optar por remitir los asuntos al TJUE.

27 noviembre 2019 – La Comisión pide a Italia que adapte al Derecho de la Unión sus normas relativas al impuesto regional sobre la gasolina para vehículos de motor

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a Italia por recaudar, a nivel regional, un impuesto especial sobre la gasolina para vehículos de motor (conocido como «Imposta Regionale sulla Benzina por Autotrazione» o «IRBA») añadido al impuesto especial ya recaudado sobre la base de la legislación de la UE. De conformidad con el Derecho de la Unión (Directiva 2008/118/CE del Consejo), los Estados miembros pueden imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales si se cumplen dos condiciones: el gravamen se impone con fines específicos y respeta las normas de la UE aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido. En opinión de la Comisión, estos dos

requisitos no se cumplen en el caso del IRBA. Si Italia no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

27 noviembre 2019– La Comisión pide a Portugal que modifique su legislación discriminatoria en materia de impuesto de matriculación de automóviles

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a Portugal por imponer a los automóviles usados importados de otros Estados miembros una mayor carga fiscal que a los automóviles usados adquiridos en el mercado portugués. En la actualidad, la legislación portuguesa no tiene en cuenta íntegramente la depreciación de los automóviles importados de otros Estados miembros, por lo que no es compatible con el artículo 110 del TFUE. El Tribunal de Justicia ya concluyó el 16 de junio de 2016 (sentencia C-200/15) que una versión anterior de este impuesto portugués era contraria al Derecho de la Unión. Si Portugal no actúa en el plazo de un mes, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

27 noviembre 2019 – La Comisión pide a Alemania, Chequia, Chipre, España, Grecia, Italia y Luxemburgo que comuniquen las medidas nacionales de transposición de los mecanismos de resolución de litigios fiscales

La Comisión envió dictámenes motivados a Alemania, Chequia, Chipre, España, Grecia, Italia y Luxemburgo por no haber comunicado las medidas nacionales de transposición de los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea [Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo] antes de la fecha límite del 30 de junio de 2019. Si los citados Estados miembros no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

14 mayo 2020 – La Comisión insta a Rumania a adoptar las medidas necesarias para el desarrollo de un nuevo sistema informático para el control de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a Rumanía por no financiar y desarrollar con arreglo al calendario acordado un sistema informático para controlar la circulación en toda la Unión Europea de productos sujetos a impuestos especiales (alcohol, tabaco y productos energéticos). Las normas europeas (principalmente la Directiva 2008/118/CE del Consejo) permiten la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales aplicando un aplazamiento del pago de dichos impuestos especiales, siempre que los documentos electrónicos se tramiten debidamente en los Estados miembros de expedición y de llegada. El sistema informático también permite a los Estados miembros comunicar información sobre los operadores autorizados a participar en tal circulación y cooperar entre ellos para luchar contra el fraude. Rumanía está utilizando una versión no actualizada del sistema informático y no ha adoptado las medidas necesarias para emplear la nueva versión. El hecho de que Rumanía no actúe a tiempo podría tener graves consecuencias para el mercado interior, ya que normalmente solo se autorizaría la circulación con origen o destino en Rumanía de los productos sujetos a impuestos especiales con derechos pagados. Esto también podría perjudicar a todos los demás Estados miembros que necesiten intercambiar información administrativa con Rumanía. Si Rumanía no actúa en los próximos cuatro meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

14 mayo 2020 – La Comisión pide a Finlandia que ajuste al Derecho de la Unión sus normas sobre deducibilidad fiscal de las contribuciones de grupo

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a Finlandia en relación con su legislación sobre deducibilidad fiscal de las contribuciones de grupo entre empresas vinculadas únicamente si la empresa que recibe la contribución tiene su sede en Finlandia. Estas contribuciones de grupo hechas a empresas vinculadas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del EEE no son deducibles, incluso en situaciones en las que cubran las pérdidas definitivas en que incurra la

empresa que las reciba. La falta de deducibilidad en tales situaciones constituye una restricción de la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE y artículo 31 del Acuerdo EEE). Si Finlandia no presenta una propuesta tangible con vistas a remediar la infracción en los próximos cuatro meses, la Comisión podría optar por llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia.

Dictámenes motivados adicionales

27 noviembre 2019 – La Comisión pide de nuevo a Dinamarca que adapte al Derecho de la Unión sus normas en materia de imposición sobre los dividendos pagados a fondos de inversión no residentes

La Comisión envió un dictamen motivado adicional a Dinamarca en relación con las normas tributarias que prevén un trato diferente a los dividendos pagados a organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios según sean nacionales o extranjeros. En ese país, los dividendos distribuidos a los fondos registrados como «institutos de inversión sometidos a una imposición mínima» están exentos de impuestos, pero solo si los institutos son daneses. La Comisión ya trató este asunto en un dictamen motivado de abril de 2013, pero puso el caso en suspenso a la espera del resultado de un procedimiento prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la UE sobre el asunto. En junio de 2018, el Tribunal dictaminó en el asunto C-480/16 Fidelity Funds que esas normas constituyen una restricción injustificada a la libre circulación de capitales e incumplen lo dispuesto en el artículo 63 del TFUE. No obstante, Dinamarca no ha adoptado todavía las medidas legislativas necesarias para armonizar sus normas con el Derecho de la Unión. Si Dinamarca no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría remitir el asunto al TJUE.

27 noviembre 2019 – La Comisión solicita a los Países Bajos que modifique normas fiscales que constituyen obstáculos a la transferencia transfronteriza de pensiones

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado adicional a los Países Bajos en el que le solicita que modifique tres conjuntos de normas fiscales que constituyen obstáculos a la transferencia transfronteriza de capital en concepto de pensiones y al pago transfronterizo de pensiones. En primer lugar, los proveedores de servicios de pensiones extranjeros tienen que ofrecer a las autoridades neerlandesas garantías, tales como garantías reales o bancarias, si transfieren capital en concepto de pensiones a un proveedor extranjero o si un proveedor extranjero desea prestar servicios en el mercado neerlandés. En segundo lugar, los (antiguos) empleados deben ofrecer garantías si su capital en concepto de pensiones se transfiere a un proveedor extranjero o si desean contratar servicios de pensiones con un proveedor extranjero. En tercer lugar, las transferencias de capital en concepto de pensiones a proveedores extranjeros por los trabajadores que acepten un empleo fuera de los Países Bajos solo están exentas de tributación si los proveedores extranjeros asumen la responsabilidad de cualquier reclamación fiscal o si el propio contribuyente ofrece tal garantía. Estas condiciones restringen la libertad de circulación de los ciudadanos y los trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales (artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE). Si los Países Bajos no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al TJUE.

7.4. Asuntos archivados

27 noviembre 2019 – La Comisión archiva el asunto de Lituania con respecto a la transposición de los mecanismos de resolución de litigios fiscales

La Comisión archivó el procedimiento de infracción contra Lituania porque ya ha cumplido sus obligaciones a este respecto y ha comunicado las medidas nacionales de transposición de los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea [Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo].

7.5. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE

27 noviembre 2019 – La Comisión lleva a Polonia ante el Tribunal de Justicia por no eliminar

determinadas exenciones fiscales sobre el uso de productos energéticos por empresas altamente contaminantes

La Comisión decidió, el 24 de enero, llevar a Polonia ante el Tribunal de Justicia por permitir que ciertas empresas con un alto consumo de energía queden exentas del impuesto especial al carbón y al gas. En virtud de la legislación polaca, y contrariamente al Derecho de la Unión, determinados productos energéticos, como el carbón y el gas, utilizados por empresas con un alto consumo de energía y que entran en el ámbito del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE UE), están exentos del impuesto especial. Las normas comunes de la UE sobre la fiscalidad de la energía (Directiva 2003/96/CE del Consejo) obligan a las empresas que gozan de estas exenciones, si han introducido mejoras relativas al medio ambiente o a la eficiencia energética, a que vayan más allá de lo exigido por los instrumentos vinculantes de la UE, como el RCDE UE. No obstante, la legislación polaca no exige ese nivel de eficiencia energética. Estas normas favorecen las actividades altamente contaminantes, por lo que son contrarias a los objetivos climáticos de la UE y generan grandes distorsiones de la competencia dentro de la Unión. La decisión de remitir el asunto al Tribunal de Justicia se debe a que Polonia no ha adaptado su legislación al Derecho de la Unión tras el dictamen motivado de la Comisión.

27 noviembre 2019 – La Comisión lleva a España ante el Tribunal de Justicia por sus normas sobre la compensación de los daños y perjuicios sufridos por particulares

La Comisión Europea decidió llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE en relación con las normas españolas sobre compensación por los daños y perjuicios causados por el Estado al adoptar legislación contraria al Derecho de la Unión.

A raíz de las denuncias recibidas sobre determinadas disposiciones españolas que regulan la compensación por daños y perjuicios causados por actos legislativos contrarios al Derecho de la Unión, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción el 14 de junio de 2017, al considerar que estas disposiciones infringen los principios de efectividad y/o equivalencia. Estos principios limitan la autonomía procesal y sustantiva de los Estados miembros al establecer las condiciones de responsabilidad en caso de infracción del Derecho de la Unión.

En primer lugar, la legislación española supedita la compensación a una serie de condiciones acumulativas: debe haber una sentencia del TJUE por la que se declare que un acto legislativo español vulnera el Derecho de la Unión; la parte perjudicada debe haber obtenido, en cualquier caso, una sentencia firme por la que se desestime un recurso contra la decisión administrativa que causó el daño; y la parte perjudicada debe haber alegado la infracción del Derecho de la Unión durante dicho procedimiento de recurso. Según la jurisprudencia consolidada, estas condiciones hacen excesivamente difícil la concesión de indemnizaciones por parte del Estado por infracciones del Derecho de la Unión y, por tanto, violan el principio de efectividad.

En segundo lugar, las normas españolas establecen condiciones menos favorables en lo referente a la responsabilidad del Estado derivada de una infracción del Derecho de la Unión que en el caso de la responsabilidad fruto de infracciones de la Constitución Española. Se trata de una violación del principio de equivalencia.

Contexto

En su respuesta a la carta de emplazamiento de la Comisión de 2017, las autoridades españolas consideraron que el sistema de responsabilidad del Estado era conforme con el Derecho de la Unión. Dado que esta respuesta no era satisfactoria, el 26 de enero de 2018 la Comisión emitió un dictamen motivado en el que reiteraba sus argumentos. Las autoridades españolas respondieron el 26 de marzo y enviaron una respuesta complementaria el 21 de diciembre. Se produjeron más contactos e intercambios

entre las autoridades españolas y la Comisión, pero hasta la fecha no se ha logrado ningún avance. Por lo tanto, la Comisión ha decidido llevar a España ante el Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 258 del TFUE.

12 febrero 2020 - La Comisión lleva a Portugal ante el Tribunal por no modificar la legislación discriminatoria sobre el impuesto de matriculación de automóviles

La Comisión decidió llevar a Portugal ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no modificar sus normas relativas al impuesto de matriculación de automóviles de segunda mano importados. En virtud de las normas de la UE, ningún Estado miembro gravará —ni directa ni indirectamente— los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares. La legislación portuguesa en cuestión no tiene plenamente en cuenta la depreciación de los automóviles de segunda mano importados de los demás Estados miembros. Esto da lugar a una mayor imposición de los automóviles importados en comparación con los automóviles nacionales en situación similar, lo cual no es compatible con el artículo 110 del TFUE. El 16 de junio de 2016, el TJUE llegó a la conclusión (sentencia C-200/15) de que una versión anterior de este impuesto portugués era contraria al Derecho de la UE. La decisión de remitir el asunto al Tribunal de Justicia se debe a que Portugal no ha adaptado su legislación al Derecho de la Unión tras el dictamen motivado de la Comisión.

14 mayo 2020 – La Comisión lleva a los Países Bajos ante el Tribunal de Justicia por gravar la transferencia de capital de pensión a otros Estados miembros, pero no las transferencias nacionales

La Comisión llevó a los Países Bajos ante el Tribunal de Justicia por gravar las transferencias de capital de pensión efectuadas por los trabajadores móviles. Con arreglo al Derecho de la UE, los trabajadores móviles pueden ocupar puestos de trabajo en los Estados miembros que permiten pagos a tanto alzado, totales o parciales, de las pensiones. Doce Estados miembros autorizan pagos de pensiones a tanto alzado: Alemania, Austria, Bélgica, Chequia, Dinamarca, Eslovaquia, España, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia y Luxemburgo. La opción de gravar las transferencias de fondos de pensiones a estos Estados miembros sin gravar las transferencias nacionales constituye un serio obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales (artículos 45, 56 y 63 del TFUE). Por tanto, la legislación neerlandesa en cuestión restringe la libre circulación de los trabajadores (artículo 45 del TFUE), la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE) y la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE). La Comisión Europea envió una carta de emplazamiento el 21 de noviembre de 2012, seguida de un dictamen motivado el 19 de julio de 2018. Dado que los Países Bajos aún no han tomado medidas, la Comisión lleva ahora el asunto ante el TJUE.

8. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

8.1. Conclusiones de la Abogada General

2 de julio de 2020 - Conclusiones de la Abogada General en los asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19 État du Grand-Duché de Luxembourg

Basándose en el Convenio fiscal entre España y Luxemburgo, así como en la Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, la Administración tributaria española pidió a la Administración tributaria luxemburguesa en octubre de 2016 y marzo de 2017 que le suministrara información sobre una artista residente en España.

La propia Administración tributaria luxemburguesa no disponía de la información solicitada. De ahí que, para poder atender la primera petición de información, requiriera a una sociedad luxemburguesa para que aportara copias de los contratos que hubiera celebrado con otras sociedades relativos a los derechos de la artista así como otros documentos, en particular copias de las facturas correspondientes e información

sobre cuentas bancarias. Conforme al Derecho luxemburgués vigente, se descartó la posibilidad de recurrir judicialmente dicho requerimiento. La normativa luxemburguesa establece además que podrá imponerse una sanción pecuniaria de hasta 250.000 euros al poseedor de la información que no atienda ese requerimiento en el plazo de un mes.

Para atender la segunda petición de información, la Administración tributaria luxemburguesa requirió a un banco luxemburgués para que le remitiera información sobre saldos y movimientos de cuentas y de otros activos financieros de la contribuyente, así como de activos financieros que esta poseyera a través de sociedades controladas por ella. También en este caso se excluyó la vía judicial.

No obstante, la sociedad luxemburguesa requerida en primer lugar (C-245/19), el banco luxemburgués a quien se dirigió el segundo requerimiento, las sociedades a las que se hacía referencia en este y la artista impugnaron los requerimientos ante los tribunales de Luxemburgo.

La Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo), que debe resolver el litigio en segunda instancia, desea que el Tribunal de Justicia dilucide si el requerimiento de información menoscaba de por sí un derecho fundamental del obligado a suministrar la información, del contribuyente y de los terceros afectados por el requerimiento, frente al cual ha de caber recurso para garantizar la tutela judicial efectiva, en el sentido del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

La Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) pregunta además sobre la forma concreta y precisa en que debe formularse la petición en lo que respecta a las personas afectadas, de modo que las autoridades tributarias requeridas puedan valorar la «pertinencia previsible» de la información solicitada para el procedimiento tributario en el otro Estado miembro, habida cuenta de que solo la información que «previsiblemente, guarde relación» es objeto de la cooperación administrativa establecida por la Directiva.

En sus conclusiones, la Abogada General Juliane Kokott propone al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial que la resolución mediante la cual una autoridad, a la que se ha solicitado asistencia sobre la base de la Directiva, requiere a una persona para que proporcione información sobre un contribuyente o un tercero puede ser impugnada por dicha persona, por el contribuyente y por el tercero afectado ante los tribunales del Estado miembro requerido.

A su juicio, está claro que el destinatario del requerimiento de información tiene derecho, en virtud del artículo 47 de la Carta, a someter dicha resolución a un control judicial de legalidad, puesto que el requerimiento constituye un acto jurídico que le causa un perjuicio. Ello implica que no es necesario dilucidar si también podrían resultar vulnerados, y en qué medida, otros derechos fundamentales del destinatario garantizados por la Carta.

Según la Abogada general, dado que la obligación de un tercero de suministrar datos personales de un contribuyente afecta al derecho fundamental de este último a la protección de esos datos, el contribuyente concernido también podrá someter dicho requerimiento de información al control de legalidad de los tribunales, conforme al artículo 47 de la Carta. La posibilidad de impugnar, en su caso, una ulterior liquidación tributaria no ofrece una salvaguardia suficiente del derecho fundamental a la protección de datos.

Por lo que respecta a los terceros afectados (en este caso, diversas sociedades), la Abogada General señala que, según la jurisprudencia, el derecho fundamental a la protección de los datos de carácter personal (artículo 8 de la Carta) se refiere en principio a las personas físicas. No obstante, las personas jurídicas pueden invocar, en cualquier caso, el derecho fundamental al respeto de la vida privada y familiar (artículo

7 de la Carta) cuando, como en el presente asunto, se reclama información sobre cuentas bancarias y activos financieros. Esos terceros también pueden someter el requerimiento al control de los tribunales en virtud del artículo 47 de la carta.

En consecuencia, según la Abogada General, privar de tutela judicial al destinatario del requerimiento de información, al contribuyente concernido y a los terceros afectados infringe el artículo 47 de la Carta.

En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, la Abogada General propone al Tribunal de Justicia que responda que la autoridad requirente debe motivar la petición de información de modo que la autoridad requerida pueda valorar si la información solicitada no carece manifiestamente de pertinencia previsible para la gestión de los tributos por la autoridad requirente. La referida solicitud debe contener indicaciones específicas sobre los hechos u operaciones relevantes a efectos fiscales, con el fin de evitar investigaciones aleatorias («fishing expedition»).

Así pues, la Abogada General considera que la autoridad requirente deberá referirse normalmente en la petición de información a los hechos que desea investigar o, al menos, a los indicios específicos que la llevan a sospechar de esos hechos, así como su relevancia a efectos fiscales.

La Abogada General entiende que esto permitirá al Estado requerido justificar ante sus tribunales el menoscabo de los derechos fundamentales del destinatario, del contribuyente o del tercero afectado que pueda causar el auxilio administrativo. Las exigencias de motivación aumentan en función del alcance y de la sensibilidad de la información solicitada.

http://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-245/19

9. INFORMES Y PUBLICACIONES

9.1. Tendencias fiscales en la Unión Europea (edición 2020)

Como en ediciones anteriores, el informe Tendencias de la Fiscalidad 2020 en la Unión Europea se basa en datos impositivos comparables de los institutos nacionales de estadística, transmitidos y validados por Eurostat (la oficina de estadística de la UE). El informe se basa en una serie de valiosas contribuciones de expertos de los ministerios de finanzas de todos los países cubiertos, incluyendo algunos datos adicionales. Además del análisis de las tendencias europeas en la Parte 1, la Parte 2 presenta una serie de capítulos de países que cubren los Estados miembros de la UE, Islandia y Noruega. Para cada país, se proporcionan indicadores fiscales clave sobre los ingresos fiscales como un porcentaje del producto interno bruto (PIB) para los años 2006-2018. Estos se complementan con tablas de hechos presentando las últimas reformas fiscales en cada país. En la Parte 3 (Anexo A), el lector puede encontrar más de 80 tablas de los diversos indicadores de impuestos, mientras que la Parte 4 (Anexo B) contiene una descripción detallada de la metodología utilizada para calcular los indicadores

Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2020 edition

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2020.pdf

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union_en

9.2. Otros informes y publicaciones

Study assessing articles 32 and 36 of Council Directive 2008/118/EC concerning the general arrangements for excise duty. Final Report

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_assessing_articles_32_

and_36_of_council_directive_2008118ec_concerning_the_general_arrangements_for_excise_duty.pdf

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_assessing_articles_32_and_36_of_council_directive_2008118ec_concerning_the_general_arrangements_for_excise_duty_executive_summaries.pdf

Effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology Search for available translations of the preceding link – (2019 report)

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/final_report_2019_effective_tax_levels_revised_en.pdf

https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/studies-made-commission_en

OECD SECRETARY-GENERAL TAX REPORT TO G20 FINANCE MINISTERS AND CENTRAL BANK GOVERNORS - OCDE – Febrero 2020

http://www.oecd.org/g20/topics/international-taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-riyadh-saudi-arabia-february-2020.pdf

ASSESSMENT OF THE FISCAL STANCE APPROPRIATE FOR THE EURO AREA – European Fiscal Board - Julio 2020

https://ec.europa.eu/info/publications/assessment-fiscal-stance-appropriate-euro-area_en

WITHDRAWAL OF THE UNITED KINGDOM AND EU RULES IN THE FIELD OF VALUE ADDED TAX (VAT) FOR SERVICES - Directorate-General Taxation and Customs Union (European Commission) - Junio 2020

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/brexit_files/info_site/vat-services_en.pdf

WITHDRAWAL OF THE UNITED KINGDOM AND EU RULES IN THE FIELD OF VALUE ADDED TAX (VAT) FOR GOODS - Directorate-General Taxation and Customs Union (European Commission) - Abril 2020

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/brexit_files/info_site/vat-goods_en_0.pdf

TAX POLICIES IN THE EUROPEAN UNION - Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission) – 2020 Survey

https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/12f3c4cd-424a-11ea-9099-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-138007319

EFFECTS OF STATE-DEPENDENT FORWARD GUIDANCE, LARGE-SCALE ASSET PURCHASES AND FISCAL STIMULUS IN A LOW-INTEREST-RATE ENVIRONMENT - European Central Bank – Junio 2020

https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/aa236ba8-b9ad-11ea-811c-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-138007731

REFLECTIONS ON THE EU OBJECTIVES IN ADDRESSING AGGRESSIVE TAX PLANNING AND HARMFUL TAX PRACTICES - CEPS, Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission) – Febrero 2020

https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/dcc9e2bb-4bc5-11ea-8aa5-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-138009970

NATIONAL EXPENDITURE RULES IN THE EU, AN ANALYSIS OF EFFECTIVENESS AND COMPLIANCE - Directorate-General for Economic and Financial Affairs (European Commission) – Junio 2020

https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/255490e2-ac58-11ea-bb7a-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-138010168

Taxation; The views of organised civil society: Summary of relevant EESC opinions - European Economic and Social Committee – Febrero 2020

https://www.eesc.europa.eu/sites/default/files/files/qe-04-19-749-en-n.pdf

Estudios y Colaboraciones

LA FISCALIDAD EN TIEMPOS DE PANDEMIA: LAS HACIENDAS FORALES FRENTE A LA COVID-19

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

La irrupción de la pandemia Covid-19 ha constituido un revulsivo para los gobiernos y la ciudadanía mundial tanto por el gran reto que está suponiendo su control desde un punto de vista sanitario, como por la intensidad de sus efectos e implicaciones que se ramifican a todos los ámbitos, públicos o privados. En este contexto, la OCDE ha adoptado una postura intensamente proactiva ofreciendo numerosas directrices desde el comienzo de la crisis con el objeto de orientar las mejores prácticas de las administraciones en sus diferentes áreas de políticas públicas, entre las que se encuentra la política fiscal. La realidad actual nos demuestra que muchos gobiernos han adoptado medidas decisivas para hacer frente a la crisis sanitaria, que ha provocado una caída de la actividad económica sin precedentes en la historia reciente. Contener y mitigar la propagación del virus ha sido, con razón, la primera prioridad de los gobiernos para reducir la incidencia de la enfermedad, limitar la presión sobre los sistemas de salud y prepararse para un rebrote más fuerte a medida que se relajen las medidas de contención y mitigación adoptadas. Sin embargo, estas medidas han tenido repercusiones económicas bruscas y profundas. Según las estimaciones de la OCDE, las medidas de contención podrían dar lugar a una disminución inicial de la producción de entre una quinta y una cuarta parte en muchas economías, con una reducción inicial del gasto de los consumidores de alrededor de una tercera parte; se trata de indicios aproximados que sólo captan los efectos directos de la contención en un contexto de gran incertidumbre[1]. Y esto se está produciendo, a pesar de que muchos países están actuando enérgicamente para limitar las dificultades económicas causadas por los efectos directos de las medidas de contención. Las medidas de política económica se han centrado en un primer momento en el apoyo a la liquidez de las empresas para ayudarles a mantenerse a flote y en el apoyo a los ingresos de los hogares vulnerables.

A nivel internacional, la OCDE ha puesto en valor la colaboración y la coordinación multilaterales como instrumentos fundamentales para aumentar la eficacia de las respuestas de los países en todas las etapas del camino hacia la recuperación y para fortalecer la capacidad de resiliencia de la economía mundial ante futuras crisis. Además, reconoce que la situación de crisis ha requerido una pronta y cada vez más intensa respuesta normativa para la adaptación de las políticas públicas clave - impuestos, gasto, salud, política financiera y monetaria-, con medidas más amplias y firmes para seguir el ritmo de la evolución de los efectos que la crisis está produciendo y de los riesgos que ésta conlleva.

(*) Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia

1 *"Evaluating the initial impact of COVID containment measures on economic activity"*, OECD, 14 de abril 2020. http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/evaluating-the-initial-impact-of-covid-19-containment-measures-on-economic-activity-b1f6b68b/

A la vista de los tiempos y del contenido de las disposiciones aprobadas por las Haciendas Forales del País Vasco, todo hace pensar que su hoja de ruta viene determinada por los parámetros y recomendaciones de la OCDE, que también han inspirado a muchas otras administraciones tributarias a nivel mundial. Si bien es cierto que factores como la celeridad con la que dichas medidas han debido adoptarse y la incertidumbre sobre la duración de la situación de confinamiento han provocado que, en ocasiones, las medidas aprobadas hayan tenido que ser moduladas y ampliadas con posterioridad. La intensa afectación al normal funcionamiento de la sociedad, de todos los sectores de la economía y, como no podría ser de otra manera, también de las Haciendas Forales, ha determinado asimismo que algunas de las medidas urgentes y transitorias que se han aprobado se puedan calificar como de excepcionalísimas.

En cuanto a la coordinación en la adopción de las mismas por parte de los tres Territorios Históricos, en mi opinión y tal y como desarrollaré a lo largo de los apartados siguientes, los objetivos de política fiscal que se persiguen son absolutamente coincidentes y los impactos recaudatorios de su adopción similares en términos relativos, si bien el diseño o articulación de alguna de dichas medidas puede diferir de manera puntual entre territorios, tratándose dichas diferencias en algunas ocasiones de meros matices técnicos. No obstante, como también comentaré, en relación a las medidas que no cuentan con un diseño común, considero que algunas de las opciones de técnica tributaria se encuentran más alineadas con el logro del objetivo pretendido que otras y, en consecuencia, al menos a priori, resultarán, en mi opinión, más efectivas.

I. FASE 1: LA RESPUESTA INICIAL INMEDIATA EN EL MARCO DE LAS NORMAS FORALES GENERALES TRIBUTARIAS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

En su publicación de 14 de abril 2020, *"Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience"*[2], la OCDE identifica 4 fases de desarrollo de la pandemia y las vincula a diferentes medidas tributarias, que vienen a satisfacer diversos objetivos de política fiscal para hacer frente a la misma. Las medidas fiscales propuestas en la fase 1, o de respuesta inicial inmediata, desempeñan un papel fundamental en la prestación rápida de apoyo financiero a las empresas y los hogares, que bien pudieran tener problemas de flujo de efectivo o dificultades a la hora de presentar y pagar las correspondientes declaraciones tributarias. En esta fase, la OCDE aconseja fundamentalmente medidas de carácter procedimental y de gestión y, entre otras, las siguientes: 1) extensión de plazos de presentación de modelos y de pago de tributos; 2) diferimiento de pagos anticipados con el fin de facilitar el flujo de caja de los contribuyentes; 3) condonación de sanciones e intereses por incumplimientos tributarios, en función de las circunstancias; 4) planes de pago de deudas tributarias sin cobro de intereses; 5) suspensión de procedimientos destinados al cobro por parte de la administración tributaria; 6) agilización de procesos de devolución de tributos para mejorar el flujo de caja de los contribuyentes y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; 7) incremento de la seguridad jurídica que brinde confianza al contribuyente; 8) suspensión de procesos de inspección tributaria durante el tiempo que dure la emergencia; 9) ampliación de servicios al contribuyente, en lo que respecta a la orientación técnica, uso de canales digitales, mayor atención telefónica, etc; 10) comunicación transparente entre contribuyentes y administración tributaria[3].

El análisis de las medidas adoptadas por parte de los gobiernos forales de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa en el momento inicial, es decir inmediatamente después de la declaración del estado de alarma, tanto desde el punto de vista normativo como desde el de funcionamiento de

2 https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm

3 https://oecd.dam-broadcast.com/pm_7379_119_119698-4f8bfnegoj.pdf

las Haciendas Forales, nos permite apreciar que se han seguido muy de cerca la mayor parte de las recomendaciones de la OCDE para combatir la pandemia en un primer momento.

A estos efectos, desde el punto de vista normativo y en el ámbito de las competencias tributarias reconocidas en virtud del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, durante los meses de marzo y abril, los gobiernos forales adoptaron una batería de medidas tributarias urgentes de carácter transitorio a fin de mitigar el impacto económico negativo de la emergencia sanitaria sobre los sectores más vulnerables de la economía, esto es, microempresas, pequeñas empresas y personas autónomas, garantizando su liquidez, así como de proteger los derechos de los y las contribuyentes. Como primera reacción urgente, declarado el estado de alarma por el gobierno español el 14 de marzo de 2020, las Haciendas Forales adoptaron prácticamente al unísono medidas en este sentido. Así, Bizkaia aprobó, 3 días después de dicha declaración, el primer paquete de medidas tributarias urgentes en respuesta a la pandemia, instrumentado a través del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del Covid-19, que se publicó al día siguiente en el BOB. Araba reaccionó a continuación, mediante la publicación en el BOTHA el día 20 de marzo del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de marzo, por el que se aprueban medidas tributarias urgentes para responder al impacto económico del Covid-19. Finalmente, Gipuzkoa publicó el 25 de marzo en el BOG, el Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19.

Realizando un análisis comparativo del contenido de estas disposiciones aprobadas por razones de urgencia, destacamos la naturaleza eminentemente procedimental, afectando a la aplicación de los tributos, en el marco de las respectivas Normas Forales Generales Tributarias, de las medidas en ellas contenidas, así como la coordinación de los ámbitos sobre los que se incide, comunes en los tres casos, en línea con las directrices establecidas por la OCDE. Las medidas adoptadas afectan, fundamentalmente, a la suspensión o prórroga de determinados plazos tributarios, a la suspensión de la tramitación de los procedimientos tributarios o al régimen de aplazamiento de deudas tributarias. A pesar de que por su naturaleza procedimental estas disposiciones tributarias se encuentran al margen de las obligaciones establecidas por la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, su regulación en los tres Territorios Históricos presenta grandes similitudes, contando en muchos casos con idénticas redacciones, pero a su vez son respetuosas con las puntuales diferencias interterritoriales que tienen su origen en el marco normativo general tributario de cada Territorio Histórico que se instauró en 2005. Además, todas estas medidas tienen en común que se limitan a producir un mero efecto financiero, retrasando o trasladando al ejercicio 2021 ingresos tributarios para los presupuestos forales que, en principio, deberían haber sido recaudados en 2020 de no haberse adoptado estas medidas, produciendo el efecto inmediato de generación de la necesaria liquidez en los contribuyentes afectados, que han visto reducida, e incluso paralizada, su actividad productiva.

Idéntica observación cabe realizar respecto a un gran número de las medidas tributarias[4] que se han adoptado ya entrada la fase 2, en la que la incertidumbre sobre la duración de las medidas excepcionales de confinamiento, que recurrentemente han sido objeto de prórroga en virtud de las sucesivas declaraciones del estado de alarma aprobadas por el Gobierno de Pedro Sánchez y convalidadas por el Congreso de los

4 En el caso de Bizkaia, el gobierno foral ha aprobado desde el pasado 14 de marzo 8 Decretos Forales Normativos con medidas tributarias relacionadas con la pandemia COVID-19, que han sido complementados mediante la aprobación de 15 Ordenes Forales. Gipuzkoa, por su parte, ha aprobado 4 Decretos Forales-Norma con medidas tributarias y 8 Ordenes Forales y Araba ha aprobado 8 Decretos Forales de Urgencia Fiscal, complementados mediante una Orden Foral.

Diputados[5], ha determinado que la acción de los gobiernos forales siga la dirección sugerida por la OCDE para esta fase 2, o de amortiguación de impactos, prorrogando algunos de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya extendidos en primera instancia en la fase 1, o aprobando nuevas extensiones de plazos.

Especialmente relevante resulta, por ejemplo, la alteración que han sufrido las fechas de las campañas de autoliquidación del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, que se celebran tradicionalmente en primavera, si bien cada Hacienda Foral ha contado desde siempre con sus propias formas y tiempos, y de las campañas del Impuesto sobre Sociedades, que se celebran en el mes de julio de cada año. En el año 2020, la imposibilidad de atención presencial a los y las contribuyentes debido al confinamiento, la alteración del normal desarrollo de la actividad de las Haciendas Forales, así como las medidas especiales que deben adoptarse para los procedimientos presenciales en la conocida como nueva normalidad, han provocado una alteración sustancial de las fechas tradicionales de estos dos hitos temporales tan destacables en el año fiscal. Además, en el caso de la campaña del Impuesto sobre Sociedades, a celebrar en julio 2020, la alteración de las fechas de celebración no ha venido motivada tanto por las dificultades derivadas de los procedimientos presenciales, en la medida en que los contribuyentes de este impuesto están obligados en los tres Territorios Históricos al cumplimiento de sus obligaciones de manera telemática, sino fundamentalmente por la prórroga de los plazos mercantiles para la presentación y aprobación de cuentas de las entidades que la pandemia Covid-19 ha aconsejado. En consecuencia, las tres Haciendas Forales han realizado los ajustes pertinentes en línea con los que también se han efectuado en territorio común por esta causa, de tal manera que, para ciertos contribuyentes, la campaña del Impuesto sobre Sociedades puede extenderse hasta el 25 de noviembre de 2020, con la excepción de Araba que cuenta con un plazo algo más amplio.

Pero no solamente se han adoptado medidas normativas, sino que, como la propia OCDE propone, los gobiernos forales han adoptado también medidas de gestión tributaria para proceder a acelerar las devoluciones correspondientes a impuestos adelantados por los y las contribuyentes en relación con el IRPF y con el IVA. Tomando como referencia los datos ofrecidos por la Hacienda Foral de Bizkaia, el pasado 4 de mayo, día de inicio de la campaña de IRPF 2019, fueron devueltos 215 millones de euros; en relación con el IVA, las empresas y autónomos vizcaínos han recibido un importe total de 224 millones de euros en devoluciones hasta el 31 de mayo[6].

La transparencia, también incluida en el decálogo de la OCDE, ha sido otro de los principios que ha guiado la actuación de las Haciendas Forales en el contexto de crisis sanitaria, de tal manera que las medidas tributarias adoptadas se han puesto a disposición de la ciudadanía en las webs institucionales[7], ocupando lugares destacados y manteniéndose permanentemente actualizadas, con explicaciones didácticas sobre su contenido, incluso en forma de FAQ, tal y como ofrece la Hacienda Foral de Gipuzkoa. En el caso de la Hacienda Foral de Bizkaia esa labor de exégesis se ha realizado mediante la aprobación de 5 Instrucciones por las que se establecen criterios para la aplicación de aquellos aspectos de las medidas adoptadas que lo requieren.

5 El estado de alarma finalizó el 21 de junio de 2020, decretándose por primera vez mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y prorrogándose hasta en seis ocasiones por decisión del Pleno del Congreso de los Diputados, en las sesiones celebradas el 25 de marzo, 9 de abril, 22 de abril, 6 de mayo, 20 de mayo y 3 de junio de 2020.

6 https://web.bizkaia.eus/es/web/area-de-prensa/noticias

7 https://web.bizkaia.eus/es/aviso/medidas-tributarias-covid19; https://www.gipuzkoa.eus/es/web/ogasuna/covid-19; https://web.araba.eus/es/diputacion-foral/coronavirus#medidasfiscales

II. FASE 2: SOSTENIBILIDAD Y MANTENIMIENTO DE LA CAPACIDAD DE RECUPERACIÓN; MEDIDAS DE FLEXIBILIZACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA.

En la identificada por la OCDE como fase 2, o de amortiguación de impactos, el papel de la política fiscal debe seguir centrándose en limitar las dificultades para los contribuyentes más vulnerables y mantener su capacidad de recuperación, para lo que será necesario un ajuste y una posible ampliación del conjunto de medidas fiscales inicialmente adoptadas. Siguiendo las recomendaciones de este organismo, las nuevas medidas a adoptar deben ser medidas sostenibles en el tiempo, con un horizonte temporal amplio, debido a la incertidumbre sobre la duración de la fase de contención y mitigación. Además, se deben centrar los apoyos fiscales en quienes más lo necesiten, más esenciales resulten para el tejido productivo y más puedan contribuir a la recuperación.

Así, junto a las medidas de prórroga de las ya adoptadas en el marco de las Normas Forales Generales Tributarias en la fase 1, en esta fase 2, los Territorios Históricos han aprobado medidas complementarias de flexibilización de ciertos tratamientos tributarios en la imposición directa, que se encuentran condicionados por el cumplimiento de plazos de difícil o imposible logro en las circunstancias de crisis sanitaria, de tal manera que los y las contribuyentes cuenten con plazos más razonables que posibiliten su aplicación. Como todas las medidas adoptadas en tiempos de la Covid-19, estas medidas de flexibilización también tienen carácter transitorio y afectan a los supuestos en los que el cumplimiento de los plazos en cuestión pueda verse afectado por la situación de emergencia sanitaria y/o por la crisis económica derivada de la misma.

En un plazo de 15 días, los tres Territorios Históricos aprobaron las correspondientes disposiciones normativas que afectan, fundamentalmente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades. Así, en Bizkaia fue el Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria Covid-19, el que aprobó la flexibilización de ciertos tratamientos. Una semana más tarde, dichas medidas se incorporaron a la normativa guipuzcoana mediante el Decreto Foral-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19. Finalmente, en Araba fue aprobado el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de mayo, por el que se adoptan nuevas medidas tributarias relacionadas con el Covid-19.

Analizamos a continuación los tratamientos afectados por las medidas de flexibilización adoptadas por los tres gobiernos forales, a través de la aprobación de las disposiciones de urgencia referidas, que, fundamentalmente, se centran en la ampliación de los plazos de cumplimiento preceptivo para que dichos tratamientos sean aplicables cuando estos plazos venzan en 2020.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades y afectando solamente a la normativa alavesa y a la vizcaína, ya que la normativa guipuzcoana no introdujo la caracterización a efectos tributarios de los Fondos de Inversión a Largo Plazo Europeos en 2018, Álava y Bizkaia adoptan idénticas medidas de flexibilización. Por un lado, aumentan de uno a dos años el período máximo de carencia de los préstamos que pueden otorgar los Fondos europeos para el impulso de la innovación. Por otro, también amplían en un año el plazo máximo que tienen los Fondos europeos para el impulso de la innovación, los Fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica, y los Fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva, para destinar los fondos que capten de los partícipes a las finalidades legalmente establecidas en cada caso.

En cuanto a medidas de flexibilización que afectan al Impuesto sobre Sociedades adoptadas de manera común por los tres Territorios Históricos, enumeramos las siguientes:

1. *Libertad de amortización y amortización acelerada para elementos del inmovilizado en construcción*: se amplía en doce meses el plazo de entrega de los activos nuevos encargados por las microempresas, las pequeñas empresas y las medianas empresas que pueden acogerse a la libertad de amortización o a la amortización acelerada.

2. *Reinversión de beneficios extraordinarios*: se amplía igualmente en un año el plazo que tienen los contribuyentes para reinvertir, cuando se acogen a la exención por reinversión de beneficios extraordinarios; se amplía en seis meses el plazo para reinvertir con el fin de que no se entienda incumplido el plazo de mantenimiento obligatorio que exige la exención por reinversión; se amplía en un año la extensión a cinco años del plazo de reinversión de beneficios extraordinarios, específico para el régimen tributario de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles.

3. *Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva*: se amplía, de tres a cuatro años, el plazo máximo para destinar a su finalidad el saldo de la Reserva especial para el fomento de la actividad productiva; en los supuestos en los que el contribuyente haga uso de esta ampliación, el plazo durante el cual el contribuyente no podrá disponer del saldo de la reserva especial se ampliará, igualmente, en un año. Además, las tres Haciendas Forales vascas exigen que cuando el contribuyente vaya a destinar la totalidad o parte del saldo de la reserva especial a las finalidades previstas en la letra c) del apartado 2 del artículo 53 de las Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de cada Territorio Histórico, les presente una comunicación informando del cambio en el calendario y de las razones de éste.

4. *Reserva especial para la nivelación de beneficios:* se amplía en un periodo impositivo el plazo máximo de 5 años para incrementar la base imponible con las cantidades deducidas, relativo a la Reserva especial para la nivelación de beneficios; en los supuestos en los que el contribuyente haga uso de esta ampliación, el plazo durante el cual el contribuyente no podrá disponer del saldo de la reserva especial se ampliará, igualmente, en un periodo impositivo.[8]

5. *Participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica del artículo 64 bis de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades:* se amplían los plazos existentes para poder formalizar nuevos contratos de financiación, permitiendo que sean suscritos dentro de los nueve primeros meses de ejecución de los proyectos o dentro de los nueve primeros meses de 2020, si se trata de proyectos plurianuales ya iniciados; se autoriza la modificación de los contratos ya suscritos para reajustar los calendarios de pagos y de gastos e inversiones; y se posibilita, con carácter excepcional, la subrogación de unos financiadores por otros, dentro de los nueve primeros meses del ejercicio.

6. *Plazo de reposición a efectos de la aplicación de ciertas deducciones:* se amplía en seis meses el plazo de tres meses para sustituir activos no corrientes o elementos patrimoniales que hubiesen servido para consolidar el derecho a aplicar determinadas deducciones, a que se refiere el artículo 67.5 de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

Cabe destacar que la normativa guipuzcoana, además de incorporar estos supuestos de flexibilización, contempla adicionalmente en el Decreto Foral-Norma 2/2020, anteriormente citado, otras dos ampliaciones de plazo. Por una parte, introduce una modificación en la deducción por creación de empleo, a efectos del cómputo de la plantilla, para ampliar a seis meses el plazo que tiene la empresa desde la extinción de la relación laboral para volver

8 Esta medida de flexibilización no ha sido aprobada por el Territorio Histórico de Bizkaia.

a contratar a un número igual de personas trabajadoras. Por otra, en relación con la deducción por inversión en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales, amplía en un año el plazo máximo de 2 años para estrenar las obras que finalicen en 2019 o 2020.

En cuanto a las medidas de flexibilización que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de manera muy similar a lo expuesto en relación con el Impuesto sobre Sociedades, los Territorios Históricos de manera idéntica han flexibilizado los plazos relativos al tratamiento fiscal de la vivienda habitual. Concretamente, cuando los plazos finalicen en 2020 se han ampliado en:

- un año, pasando de 6 a 7 años, el plazo para la materialización de las cantidades depositadas en cuentas destinadas a la adquisición de vivienda habitual.

- un año, pasando de 4 a 5 años, el plazo que otorga la normativa reguladora del Impuesto para que finalicen las obras, en los casos de adquisición de la vivienda habitual en construcción.

- un año, pasando de 2 a 3 años, el plazo de reinversión, en los supuestos de aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual.

- un año, pasando de 2 a 3 años, los años previos a su transmisión, para el mantenimiento de la consideración de vivienda habitual a efectos de aplicar la exención por reinversión

- seis meses, pasando de 12 a 18 meses, el plazo máximo establecido para ocupar efectiva y permanente la vivienda habitual. En coherencia con esta ampliación del plazo de ocupación de la vivienda habitual, se ha efectuado el necesario ajuste en el tipo impositivo aplicable en las transmisiones de vivienda habitual. A estos efectos los gobiernos forales han modificado las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales, a fin de ampliar en seis meses los plazos de acreditación del carácter de vivienda habitual, lo que permitirá la aplicación en dichas transmisiones del tipo de gravamen del 2,5 por 100.

Finalmente cabe indicar que, en relación con este impuesto, Araba y Gipuzkoa han ampliado en un año los plazos exigidos para cumplir los requisitos para la aplicación de la deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras, prevista en los artículos 90. quater y 89. quater, respectivamente, de sus Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[9].

Hay que mencionar que, en Gipuzkoa, como complemento a lo anterior, se han flexibilizado asimismo otros plazos de uso menos frecuente y que, por tanto, afectarán a menos contribuyentes pero cuyo cumplimiento se podría ver igualmente dificultado por la vigencia de la declaración del estado de alarma y sus prórrogas. A estos efectos, se aprobó la Orden Foral 243/2020 de 27 de mayo, por la que se suspenden plazos relativos al cumplimiento de requisitos, al disfrute o a la consolidación de beneficios fiscales o regímenes beneficiosos para el contribuyente u otros análogos, como consecuencia del Covid-19.

III. SOSTENIBILIDAD Y RECUPERACIÓN ECONÓMICA; PRINCIPALES MEDIDAS ADOPTADAS POR LOS TERRITORIOS FORALES.

El levantamiento gradual de las medidas de confinamiento, en la fase conocida como de desescalada, marca el inicio de la fase 3 identificada por la OCDE, o fase de recuperación, que persigue minimizar los daños al tejido productivo derivados de las medidas de confinamiento y aislamiento social precisas para garantizar una adecuada respuesta sanitaria frente a la pandemia. La OCDE consideró en su informe del pasado mes de abril, anteriormente

9 En Bizkaia, la normativa reguladora del IRPF no contempla esta deducción.

citado, que había una alta probabilidad de que la transición, en la práctica, de la fase 2 a la fase 3 no fuese lineal y de que las medidas de contención y mitigación se fueran eliminando de manera gradual en cada jurisdicción y no en todas las jurisdicciones a la vez, a pesar de la conveniencia de que se realizase una acción coordinada para la vuelta a la normalidad.

Nos encontramos justo en este momento haciendo esa transición y los vaticinios de la OCDE se han cumplido. Como indica este organismo, en la fase 3 los estímulos fiscales a la inversión y al consumo se hacen necesarios. La acumulación de la deuda de las empresas y los hogares, el aumento de los cierres de empresas y del desempleo y la creciente incertidumbre económica indudablemente tendrán un efecto negativo en la inversión y el consumo futuros y la transición entre estas dos fases requiere que, junto con las medidas de reactivación propias de la fase 3, se continúen adoptando medidas fiscales de apoyo, con un horizonte temporal más limitado. En este contexto, la OCDE propone la adopción por parte de los gobiernos de medidas de alivio de la liquidez, tales como la aplicación del mecanismo de compensación de bases imponibles negativas a periodos fiscales anteriores en que se hubieran obtenido beneficios, la mejora del régimen de mecenazgo fiscalmente incentivado dirigido a ámbitos que se han visto especialmente afectados o a ámbitos estratégicos, o medidas en el ámbito de la imposición indirecta como las exenciones y deducciones en las ventas e importaciones de material y equipos sanitarios. Como medidas de estímulo, la OCDE se decanta por la aprobación de incentivos fiscales a la inversión o a la contratación de trabajadores, así como por medidas transitorias de amortización fiscal acelerada.

Las medidas tributarias de carácter excepcional y urgente que han sido adoptadas por los gobiernos forales en el periodo de tránsito entre ambas fases y en el inicio de esta fase 3 han seguido de nuevo claramente dichas recomendaciones. En el Territorio Histórico de Bizkaia, estas medidas se enmarcan en el plan urgente de reactivación del territorio, denominado *Bizkaia, aurrera*!, aprobado por la Diputación Foral de Bizkaia a principios de mayo. Este plan contiene 12 ámbitos de actuación, entre los que se encuentra la fiscalidad, para ayudar de forma urgente a las empresas y sectores económicos más afectados a recuperar la actividad y tiene una vigencia hasta 31 de diciembre de 2020. En el ámbito tributario, estas medidas se han aprobado en Bizkaia mediante el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria Covid-19. Como complemento a lo anterior, el 16 de junio se aprobó el Decreto Foral Normativo 7/2020, de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la Covid-19[10]. En Gipuzkoa, las medidas de reactivación extraordinarias se articulan mediante el Decreto Foral-Norma 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del Covid-19, en el marco de su plan integral de recuperación del territorio, al que le ha seguido el Decreto Foral-Norma 6/2020, de 21 de julio, sobre medidas tributarias adicionales tras la emergencia sanitaria del Covid-19. Por último, Araba cuenta asimismo con un plan específico de recuperación, denominado *PlanÁ*, con medidas en más de 10 ámbitos, dentro del cual con fecha 2 de junio se aprobó su paquete de medidas de reactivación que afectan fundamentalmente al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las

10 El 30 de junio fue aprobado el Decreto Foral Normativo 8/2020, de corrección de errores del Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19.

Personas Físicas, mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio, que se ha visto complementado por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020, por el que se aprueban medidas de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la Covid-19.

Los objetivos de política fiscal de estos nuevos paquetes de medidas tributarias continúan siendo comunes entre los tres Territorios Históricos, si bien existen diferencias en el modo de abordarlos y en el diseño de alguna de las medidas fiscales que pretenden su consecución. En el presente apartado, efectuaré un análisis de las principales medidas adoptadas en esta fase, no pudiendo abordar, por su extensión, el análisis detallado de todas ellas.

A la vista de la evolución de la crisis sanitaria, el objetivo primordial común de los tres Territorios Históricos continúa centrado, en esta fase, en paliar la falta de liquidez de los contribuyentes que desarrollan actividades económicas como consecuencia de la paralización de la actividad y ayudar a su sostenibilidad. Siguiendo las recomendaciones de la OCDE de que se amplíen las reglas de compensación de pérdidas que puedan producirse en el ejercicio 2020 como consecuencia de los efectos económicos de la pandemia, bien extendiendo los plazos o las magnitudes de compensación de bases negativas, bien permitiendo una compensación hacia atrás de esas pérdidas, diversos Estados miembros de la Unión Europea han establecido instrumentos que permiten una compensación fiscal por la caída de la facturación o del beneficio empresarial derivada de la pandemia, como un mecanismo adecuado para reforzar el mantenimiento de la actividad económica en esta fase de la emergencia sanitaria. También los Territorios Históricos han adoptado medidas en esa dirección, si bien, como veremos en detalle a continuación, las fórmulas elegidas para el logro de este objetivo varían entre los distintos Territorios Históricos, variando asimismo los resultados por ellas obtenidos.

Otra de las medidas recomendadas por la OCDE que se encuentra directamente relacionada con el alivio a la liquidez del sector empresarial es el diferimiento o supresión de los pagos anticipados de la imposición personal para contribuir a facilitar el flujo de caja de los contribuyentes. De nuevo los Territorios Históricos han seguido estas recomendaciones, como también analizaremos.

El segundo objetivo consiste en el fomento del emprendimiento. El refuerzo transitorio de deducciones ya existentes en el ámbito de la tributación directa de las personas físicas y la aprobación de una nueva deducción de características similares en el Impuesto sobre Sociedades, son las medidas fiscales a través de las cuales se articula su logro, observándose una coordinación muy elevada entre las medidas adoptadas por los tres Territorios Históricos. El tercer objetivo que podemos destacar es la creación de empleo estable y de calidad para lo cual se aprovechan incentivos fiscales ya en vigor en la normativa tributaria foral incrementando su intensidad. Un cuarto objetivo común a Bizkaia y Gipuzkoa es la transformación digital del pequeño comercio, que se ha revelado especialmente necesaria durante esta crisis sanitaria, para cuyo logro se establecen deducciones fiscales ligadas a los planes específicos de cada diputación foral para lograrla.

En cuanto a la reactivación de determinados sectores cuya actividad se ha visto bruscamente paralizada y en los que por sus características es más difícil incidir a través de las ayudas directas al consumo, cada gobierno foral ha puesto el acento en áreas diferentes. Por ejemplo, en el caso de Bizkaia, en el marco del mencionado plan *Bizkaia, aurrera*!, se introduce una nueva deducción en el IRPF temporal por la realización de obras de renovación en la vivienda habitual que se inicien antes de que finalice el año 2020. Araba por su parte incorpora esta misma deducción en su plan de reactivación y la complementa con una novedosa deducción en

el IRPF por instalaciones de puntos de recarga de vehículos eléctricos. Además, incrementa la reducción del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a la actividad de elaboradores de vino y a las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras para el ejercicio 2020. Asimismo, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, Araba es el único territorio que ha aprobado una deducción directamente relacionada con la Covid-19, mediante la que incentiva la adquisición de materiales de limpieza, desinfección y otros elementos para garantizar la seguridad sanitaria de los trabajadores[11].

A continuación, analizaremos las principales medidas adoptadas por los tres gobiernos forales en esta fase 3 y el grado de coordinación existente entre las mismas.

a) Régimen excepcional de compensación en 2019 de bases imponibles negativas.

Tal y como se ha comentado con anterioridad, una de las medidas recomendadas por la OCDE es la flexibilización de los mecanismos ya existentes en muchas jurisdicciones fiscales de compensación de bases imponibles negativas, de tal manera que se permita un mayor aprovechamiento de las que con casi toda seguridad el obligado parón de la actividad económica va a generar en el ejercicio 2020. Esto ha provocado la regulación en muchas de ellas con carácter excepcional del mecanismo conocido como *carry back,* que no es otra cosa que la posibilidad de compensación de las bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 2020 con las bases imponibles positivas de años anteriores[12].

También las Haciendas Forales han puesto en práctica esta recomendación de la OCDE y la pandemia Covid-19 ha introducido por primera vez y de manera transitoria en el estado español este mecanismo de compensación de pérdidas *hacia atrás* de la mano de Bizkaia y Gipuzkoa. De nuevo, nos encontramos ante un objetivo común de las haciendas vascas: aliviar las tensiones de tesorería de los contribuyentes en esta situación de pandemia y ayudar, al mismo tiempo, al relanzamiento de la actividad económica en la fase 3 de desescalada; objetivo articulado mediante distintas técnicas, aunque hubiera sido deseable una mayor y mejor coordinación técnica para su diseño entre las tres Haciendas Forales. Asimismo, cabe destacar las dificultades de gestión a las que se han tenido que enfrentar las Administraciones tributarias forales al introducir medidas de esta naturaleza en un momento en el que las campañas de declaración del ejercicio 2019 ya habían iniciado su andadura.

Comenzando por la regulación aprobada en Gipuzkoa, el Decreto Foral-Norma 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del Covid-19, nos ofrece la regulación más completa a este respecto, en la medida en que es el único territorio que establece medidas de *carry back* no sólo para las personas jurídicas, sino también para las personas físicas.

A estos efectos, el artículo 1 del citado Decreto Foral-Norma 5/2020 de 26 de mayo ha aprobado una deducción extraordinaria para el ejercicio 2019 por las pérdidas estimadas en 2020 en el IRPF, con el objeto de paliar las necesidades de liquidez

11 Estas deducciones específicas de la normativa alavesa se han establecido mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020. Aprobar medidas tributarias de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la COVID-19

12 La Republica Checa permite la compensación con bases imponibles positivas no solamente del ejercicio 2019 sino también del 2018; Suecia permite que las pequeñas empresas pueden reclamar el impuesto preliminar pagado en 2019 y pagarlo más tarde o compensarlo contra pérdidas de 2020; en Polonia, cuando se obtengan al menos un 50% menos de ingresos en 2020 en comparación con 2019, los contribuyentes podrán compensar las bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 2020 con las bases imponibles positivas generadas en el ejercicio anterior, con un límite cuantitativo de alrededor de 1 millón de euros (5 millones de eslotis). Fuera de la UE, países como Japón, Nueva Zelanda o Estados Unidos también están implementando mecanismos de *carry back* con diferentes requisitos y especificidades.

de los contribuyentes que ejerzan actividades económicas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Esta medida permite trasladar los rendimientos negativos de actividades económicas que se prevean tener en el ejercicio 2020, o pérdidas estimadas, y compensarlos con rendimientos positivos obtenidos en 2019. Con posterioridad, en la autoliquidación del ejercicio 2020, a presentar en el año 2021, la pérdida estimada sobre la que se ha aplicado la deducción deberá sumarse al resultado de la actividad económica, integrándola como mayor rendimiento de la misma en la base general del impuesto; es decir, podrán compensar las bases imponibles negativas mediante el mecanismo de *carry back*, donde las pérdidas futuras del ejercicio 2020 se podrán compensar con beneficios de 2019, a declarar en el propio año 2020.

Para poder disfrutar de la aplicación de este mecanismo se requiere simultáneamente la obtención en el periodo impositivo de 2019 de rendimiento neto positivo de actividades económicas y la previsión para el periodo impositivo de 2020 de un rendimiento neto negativo de la misma naturaleza, que constituirá la base de la deducción y que, en ningún caso, podrá superar el importe del rendimiento neto positivo del ejercicio 2019. Además, se exige que el importe del volumen de operaciones correspondiente al primer semestre del año 2020 sea un 25 por 100 inferior al importe del volumen de operaciones correspondiente al primer semestre de 2019, en coherencia con el requisito exigido para las personas jurídicas.

Teniendo en cuenta que en el momento de aprobación de esta medida fiscal la campaña de autoliquidación del IRPF correspondiente a 2019 ya se había iniciado, la Hacienda Foral de Gipuzkoa ha aprobado un modelo ad hoc de solicitud para la aplicación de la deducción, que necesariamente se tiene que presentar por vía telemática con posterioridad a la presentación de la autoliquidación del IRPF y en el plazo comprendido entre el 1 de julio y el 29 de julio de 2020[13].

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, el gobierno foral de Gipuzkoa no ha establecido ex novo un mecanismo de *carry back* propiamente dicho, sino que reconduce el aprovechamiento de bases imponibles negativas futuras a la reserva especial para la nivelación de beneficios, cuyo saldo se podrá aplicar a las bases imponibles negativas que se obtengan, en su caso, en los 5 años siguientes y que ya se encuentra regulada en el artículo 52 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, flexibilizando y aumentado considerablemente los límites máximos para la dotación de la citada reserva. Para ello, el artículo 7 del citado Decreto Foral-Norma establece que estos límites pueden llegar a un importe máximo del 50% del resultado contable positivo, sin que la reducción de la base imponible pueda superar el 50% del importe de la base imponible del período impositivo previa a las correcciones y a la compensación de bases imponibles negativas. Tratándose de microempresas y pequeñas empresas, estos límites se elevan al 75%. Además, se elimina la limitación de que el saldo de la reserva especial para nivelación de beneficios no pueda superar el 20% del patrimonio neto a efectos fiscales del contribuyente.

Para poder acogerse a esta nueva configuración de la reserva especial para la nivelación de beneficios es necesario el cumplimiento de una serie de requisitos que, como vamos a ver a continuación, son comunes, aunque menos numerosos, a los que se exigen en Bizkaia en la medida de *carry back* de nuevo cuño que ha sido aprobada. Dichos requisitos son los siguientes: a) el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al primer semestre del año 2020 debe ser, como máximo, del 25 por 100 del importe neto de la cifra de negocios correspondiente al año completo de 2019; b) no deben ser entidades que tributen en el régimen especial de consolidación fiscal; c) durante los ejercicios 2020 y 2021, no se deben distribuir

13 Orden Foral 241/2020 de 27 de mayo por la que se aprueba el modelo CBK «Deducción por compensación de pérdidas en actividades económicas» del impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como la forma y plazo de su presentación.

beneficios ni reservas, ni acordar ninguna reducción de sus fondos propios con entrega de bienes o derechos a sus socios.

Por lo demás, el funcionamiento de la reserva especial no cambia, debiendo cumplirse el resto de las condiciones y requisitos que establece el artículo 52 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, se ha optado por establecer el mecanismo del *carry back* exclusivamente para personas jurídicas dentro de una nueva deducción coyuntural y extraordinaria a aplicar sobre la cuota efectiva de la autoliquidación del ejercicio 2019, que pretende ir más allá de la mera reparación de las tensiones de tesorería a las que se enfrentan las empresas en 2020 como consecuencia de la crisis sanitaria. El ya mencionado Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria Covid-19, establece una serie de medidas coyunturales de choque en el ámbito de la imposición empresarial, siguiendo las directrices de la OCDE para la fase 3. Esta deducción extraordinaria, contenida en el artículo 1.uno de dicho Decreto Foral Normativo, nace como mecanismo de alivio para los contribuyentes que acrediten una reducción sustancial de su actividad o rendimientos, en línea con los requisitos establecidos en el Derecho comparado al respecto, y permite detraer una cantidad de hasta el 60 por 100 de la cuota efectiva de este impuesto para una serie de finalidades, entre las que sobresale la compensación de las pérdidas producidas en 2020 o mecanismo de *carry back*.

Los requisitos que deben cumplir las entidades para poder gozar de la aplicación de esta deducción, más numerosos en Bizkaia pero los coincidentes con los establecidos en la normativa guipuzcoana, son los siguientes:

- Que, en el ejercicio 2019, realicen una explotación económica y no tengan la consideración de sociedad patrimonial.
- Que no tributen en el régimen especial de consolidación fiscal.
- Que su volumen de operaciones correspondiente al primer semestre del año 2020 sea, como mínimo, un 25 por 100 inferior al volumen de operaciones del primer semestre del año 2019.
- Que, en el ejercicio 2019, tengan un resultado contable positivo, y que el resultado contable correspondiente al primer semestre del año 2020 sea, como mínimo, un 50 por 100 inferior al resultado contable del primer semestre del año 2019.
- Que, durante los ejercicios 2020 y 2021, no distribuyan beneficios ni reservas, ni acuerden ninguna reducción de sus fondos propios con entrega de bienes o derechos a sus socios.

Junto con el apoyo a la mejora de la liquidez de los contribuyentes, esta deducción extraordinaria pretende, asimismo, la reactivación económica propia de la fase 3, abarcando otras finalidades, distintas a la compensación de bases imponibles negativas, a las que destinar durante el ejercicio 2020 ese importe deducido de la cuota efectiva. Dichas finalidades son las siguientes: a) la adquisición de activos no corrientes nuevos que den derecho a deducción; b) la realización de actividades de investigación y desarrollo o innovación que den derecho a deducción o la financiación de las realizadas por otros contribuyentes al amparo de lo previsto en el artículo 64.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades; c) la creación de empleo, mediante la contratación de personas con contrato laboral indefinido que den derecho a deducción; y, d) la realización de inversiones en microempresas, pequeñas o medianas empresas que den derecho a la práctica de la nueva deducción transitoria que también ha sido establecida en este paquete de medidas reactivadoras.

Como resulta fácilmente imaginable, si no se destina la totalidad del importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva regulada a

alguna de dichas finalidades mencionadas, el contribuyente deberá adicionar la cuantía no destinada a su finalidad a la cuota efectiva del ejercicio 2020, junto con los correspondientes intereses de demora.

Araba es el único de los tres territorios vascos que no ha incorporado medidas fiscales con espíritu *carry back* como consecuencia de la pandemia. Sin embargo, el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, de 2 de junio, por el que se aprueban medidas urgentes relacionadas con la Covid-19 y que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 2 establece un régimen de compensación de bases imponibles negativas sin limitaciones cuantitativas, coyuntural y extraordinario para el ejercicio 2019 para las microempresas, pequeñas y medianas empresas a que se refiere el artículo 13 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que no se encuentren sometidas al régimen especial de consolidación fiscal. Si bien aparentemente se podría pensar que esta medida se encuentra alineada en su objetivo con las, en esencia muy similares, adoptadas por Bizkaia y Gipuzkoa como reacción ante la Covid-2019, que acabamos de comentar, no resulta ser así, en la medida en que el régimen especial aprobado permite una compensación sin límites exclusivamente de las bases imponibles negativas correspondientes al ejercicio 2019 y anteriores, que se han generado, por tanto, con carácter previo al estallido de la pandemia, por lo que difícilmente se puede entender, a mi juicio, que se trata de una medida aprobada para paliar sus devastadores efectos en ciertos sectores de la actividad económica.

b) Exoneración en 2020 de la realización de pagos fraccionados para las personas autónomas y las empresas.

Los Territorios Históricos se han mostrado especialmente sensibles con la especial afección que la crisis sanitaria ha producido sobre el sector productivo y, en consecuencia, han adoptado algunas medidas tributarias para mitigar su intensidad que resultan ser idénticas con alguna leve diferenciación de carácter técnico. La exoneración de la realización de pagos fraccionados para las personas autónomas y las empresas es una de ellas.

Los tres decretos de urgencia que fueron aprobados por los gobiernos forales en el inicio de la pandemia contenían, junto con las medidas procedimentales, que han sido objeto de comentario en el apartado I anterior, la exoneración, con carácter absoluto, de la realización de los pagos fraccionados para las personas físicas que realizan actividades económicas, correspondientes al primer y segundo trimestre de 2020, y que deberían haber sido ingresados en los meses de abril y julio de este año, a cuenta de la deuda tributaria resultante del IRPF para el periodo impositivo 2020, que será objeto de declaración en la primavera próxima.

Esta medida, que inicialmente se circunscribió en exclusiva a las personas autónomas por entender que eran las más débiles y vulnerables en la situación de pandemia, tuvo que ser extendida a las personas jurídicas obligadas a efectuar el pago fraccionado por el Impuesto sobre Sociedades, unas semanas más tarde, siempre que se cumplan una serie de indicadores que pongan de manifiesto la grave situación económica en la que la pandemia les ha colocado. Esta decisión trae causa en la constatación de que la continua prórroga del estado de alarma y la incertidumbre de su duración están mermando considerablemente la solidez incluso de aquellas empresas que cuentan con un cierto tamaño. Para estas se establece esta medida de protección excepcional para 2020, configurada de manera idéntica en los tres Territorios Históricos, no exigiéndoles, por tanto, un impuesto anticipado sobre unos beneficios que, con casi toda probabilidad, no van a obtener. Recordemos que, en todo caso, las microempresas y pequeñas empresas se encuentran exoneradas con carácter general de la obligación de realizar pagos fraccionados.

En Bizkaia y Gipuzkoa, la exigencia de idénticos requisitos para la aplicación de esta medida

de exoneración a los, analizados en la letra anterior, para la aplicación de las medidas de *carry back*, bien puro, bien a través de la reserva de nivelación, dotan de total coherencia a las medidas extraordinarias adoptadas, logrando la máxima integración entre ambas. En el caso de Araba, a pesar de no haber implementado una medida de *carry back*, se establecen los mismos requisitos para la exoneración del pago fraccionado que en los otros dos Territorios Históricos.

Así, los contribuyentes de Araba, Bizkaia o Gipuzkoa[14], cuyo volumen de operaciones del primer semestre de 2020 sea, como mínimo, un 25% inferior al volumen de operaciones del primer semestre de 2019, no estarán obligados a realizar el pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades relativo al ejercicio 2020. Esta exoneración no se aplica a los grupos de sociedades que tributen en régimen de consolidación, ni a las sociedades patrimoniales.

c) Deducciones extraordinarias por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas.

Los tres territorios forales hacen una apuesta clara por fomentar el emprendimiento en esta situación de pandemia conscientes de la necesidad de incentivar la movilización de fondos privados hacia las entidades que más puedan necesitarlo, por su dimensión o carácter, para lo que aprueban una nueva deducción transitoria y extraordinaria de forma coordinada.

A estos efectos, los tres gobiernos forales regulan una deducción extraordinaria en el Impuesto sobre Sociedades por la suscripción o adquisición en el ejercicio 2020, tanto en el mercado primario, en el momento de la constitución o mediante ampliación de capital, como en el mercado secundario, a través de adquisiciones a terceros, de acciones o participaciones de sociedades que tengan la consideración de microempresas, pequeñas o medianas empresas[15].

Sin ánimo de ser exhaustiva en el análisis de esta nueva medida, comento a continuación sus características identitarias que son compartidas por las normativas de los tres Territorios Históricos.

Esta deducción tiene carácter único, si bien se articula en tres niveles, dependiendo de si la inversión se materializa: a) en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas en general, en cuyo caso, el tipo de la deducción es del 10 por 100, con una base máxima de deducción de 100.000 euros; b) en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, en cuyo caso, el tipo de la deducción asciende al 15 por 100, con una base máxima de deducción de 150.000 euros; c) en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas innovadoras, en cuyo caso, el tipo de la deducción se eleva al 20 por 100, con una base máxima de deducción de 200.000 euros.

Para poder aplicar esta deducción extraordinaria los inversores han de cumplir una serie de requisitos entre los que destacan el mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas en su patrimonio durante más de cinco años y, además, que la participación directa o indirecta que ostenten, junto con la que posea en la misma entidad cualquier persona o entidad vinculada con ellos, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 25 por 100 del capital social o de los derechos de voto de la entidad de que se trate.

También son exigibles una serie de requisitos a las entidades cuyas acciones o participaciones se adquieren o suscriben. Estos son, básicamente, que tengan la consideración de microempresas, pequeñas o medianas empresas, conforme

14 THA: artículo 3 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio; THB: Artículo 2.1 del Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio; THG: artículo 11 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

15 THA: artículo 7 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio; THB: Artículo 1. Tres del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo; THG: artículo 8 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

a la normativa del Impuesto de Sociedades, que revistan la forma jurídica de sociedades anónimas, de sociedades de responsabilidad limitada, de cooperativas, de sociedades anónimas laborales o de sociedades de responsabilidad limitada laboral, y sus acciones o participaciones no pueden estar admitidas a negociación en ningún mercado organizado o que se cumplan una serie de circunstancias en el caso de empresas innovadoras o de nueva creación.

Esta nueva deducción extraordinaria ha tenido un claro impacto, asimismo, en la regulación de la tributación de las personas físicas, de tal manera que tanto Araba como Bizkaia permiten su aplicación en sustitución de la deducción regulada en al artículo 90 de sus respectivas Normas Forales del IRPF para el periodo impositivo 2020, con ciertas correcciones derivadas de las particularidades propias de las estructuras de liquidación de cada uno de los impuestos. Gipuzkoa, por su parte, introduce algún pequeño ajuste en su regulación en la deducción correspondiente en el IRPF pero no plantea su sustitución para 2020 por la nueva deducción extraordinaria regulada en el Impuesto sobre Sociedades, como ocurre en Araba y Bizkaia.

d) Deducción incrementada por creación de empleo

A la vista del impacto negativo de la pandemia en el empleo en el País Vasco, y siguiendo, una vez más, las medidas de estímulo recomendadas por la OCDE, otro de los objetivos comunes perseguidos por las Haciendas Forales frente a la crisis es la creación y consolidación de empleo estable y de calidad, por lo que se fortalece la deducción por creación de empleo regulada en el artículo 66 de cada una de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, que incrementa su cuantía máxima de 5.000 a 7.500 euros por persona trabajadora con contratación laboral de carácter indefinido durante el citado ejercicio 2020; medida que afecta tanto a contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas. Además, cuando la persona contratada se encuentre en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, este límite máximo de la deducción se duplica[16].

e) Amortización acelerada extraordinaria.

Como hemos mencionado, entre las medidas recomendadas por la OCDE, se encuentra el establecimiento de mecanismos extraordinarios de amortización acelerada para los activos nuevos que se adquieran en el ejercicio 2020. Siguiendo esta recomendación y al igual que otras jurisdicciones fiscales en esta fase 3, los tres gobiernos forales han aprobado medidas de esta naturaleza para los elementos adquiridos hasta 31 de diciembre de 2020, a fin de incentivar el esfuerzo que los contribuyentes necesiten realizar para recuperar su competitividad en un contexto económico tan complejo como el que se produce en estos momentos[17].

Así los tres Territorios Históricos establecen, de manera extraordinaria y transitoria, la posibilidad de que los elementos del inmovilizado material nuevos, excluidos los edificios y los medios de transporte sujetos a los límites de deducción de gastos, que se adquieran hasta el 31 de diciembre de 2020, se amorticen en función del coeficiente resultante de multiplicar por 1,5 el coeficiente máximo dispuesto en las tablas de amortización vigentes. Esta amortización también se podrá aplicar sobre los elementos de inmovilizado material construidos por la propia empresa y los encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito desde la entrada en vigor de la medida hasta el 31 de diciembre de 2020, siempre que su puesta a disposición

16 THA: artículo 5 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio; THB: Artículo 1. Dos del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo; THG: artículo 10 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

17 THA: artículo 6 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio; THB: Artículo 1. Cuatro del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo; THG: artículo 12 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

se produzca en los doce meses siguientes a su conclusión. En consecuencia, los contribuyentes podrán amortizar estos elementos de forma acelerada en 2020 y los periodos impositivos siguientes, durante la vida útil del elemento.

f) Seguro colectivo gratuito para el personal sanitario.

La gravedad de la pandemia ha provocado que el sector asegurador haya constituido, a través de la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras (UNESPA), un seguro colectivo gratuito a favor de todo el personal sanitario para hacer frente a las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa directa de la Covid-19. Mas de cien entidades aseguradoras han comprometido una cuantiosa aportación para constituir un fondo solidario, con el que se suscribirá un seguro de vida colectivo que cubrirá de manera gratuita el fallecimiento de quienes cuidan de la salud de todos los ciudadanos y ciudadanas en la presente crisis sanitaria, así como un subsidio para quienes resulten hospitalizados, extendiéndose su cobertura desde el 14 de marzo hasta el 30 de septiembre de 2020. El personal sanitario cubierto está formado, entre otros, por personal médico y de enfermería, auxiliares de enfermería, celadores y personal de ambulancias que trabajan en hospitales, centros de salud y servicios de urgencias y emergencias públicos y en hospitales privados, así como las personas que trabajan en residencias de mayores públicas y privadas.

En atención a dicha iniciativa solidaria, Araba, Bizkaia y Gipuzkoa han declarado exentas en 2020, tanto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como, en su caso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las prestaciones por las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa de la Covid-19, derivadas del citado seguro colectivo. Además, Araba y Bizkaia también declaran exentas, las prestaciones derivadas de cualquier otro seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario de similares características suscrito por entidades aseguradoras.[18]

g) Deducción por obras de renovación de la vivienda habitual.

Pocas son las medidas de inversión para la reactivación económica propias de la fase 3, que han sido adoptadas por los Territorios Forales, y, además, en los casos en los que así se ha hecho, estas medidas forman parte de los planes integrales de políticas públicas de reactivación económica adoptados por el gobierno foral de cada Territorio Histórico.

Tanto el plan de reactivación *Bizkaia, aurrera*!, como el alavés *PlanÁ* contemplan medidas en aras a impulsar la actividad de determinados sectores cuya actividad se ha visto bruscamente paralizada. Así, para un supuesto en el que, por las características del sector, dicho impulso es claramente más difícil de realizar través de las ayudas directas al consumo, se han introducido sendas deducciones temporales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada Territorio Histórico por la realización de obras de renovación en la vivienda habitual, que se inicien hasta 31 de diciembre, cuando se cumplan una serie de requisitos[19].

Entre ellos, destacan los siguientes:

- El contribuyente ha de ostentar la plena propiedad sobre la vivienda objeto de renovación, y la misma debe tener la condición de habitual para él conforme a la normativa del IRPF. Consecuentemente, darán derecho a la práctica de esta deducción las obras de renovación de las mismas viviendas que, en principio, den derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.

- La vivienda ha de tener una antigüedad de, al menos, 10 años.

18 THA: artículo 3 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de junio; THB: Artículo 3 del Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio; THG: artículo 16 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

19 THA: artículo 2 del Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio y THB: artículo 2.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo.

- Las obras ejecutadas han de iniciarse entre el 6 de mayo, en el caso de Bizkaia, o el 1 de julio, en el caso de Araba, y el 31 de diciembre de 2020.

- Las referidas obras deben estar sujetas a licencia municipal de obras, siendo el presupuesto de ejecución material de las obras, como mínimo, de 3.000 euros.

En cuanto al importe de la deducción, asciende al 10 por 100 de las cantidades satisfechas en el ejercicio 2020 por las ejecuciones de obra de renovación de la vivienda habitual, con un máximo para dichas cantidades de 15.000 euros, lo que da lugar a una deducción máxima de 1.500 euros.

Adicionalmente, en el caso de la normativa alavesa el porcentaje de deducción se eleva al 15 por 100, respetándose el mismo límite de base de deducción, cuando la finalidad de las obras ejecutadas sea la rehabilitación energética para la obtención de una etiqueta energética de clase A o B.

Finalmente, cabe indicar que la normativa alavesa exige que las obras estén finalizadas a 31 de marzo de 2021, pudiéndose acogerse a la deducción los pagos realizados hasta dicha fecha; mientras que la normativa vizcaína no establece una fecha límite para la finalización de las obras, aunque sí determina mediante Instrucción[20] que cuando se finalicen a lo largo de 2021, solo podrá practicarse deducción sobre los importes efectivamente abonados en 2020, no procediendo sobre los que se satisfagan en 2021.

h) Deducciones exclusivas del Territorio Histórico de Araba.

Araba establece dos deducciones transitorias exclusivas de este territorio. La primera de ellas, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se encuentra directamente relacionada con ciertos gastos sobrevenidos que la pandemia ha originado a las empresas y, la segunda, en el ámbito de la reactivación económica, pone de manifiesto el compromiso de este territorio con la conocida como economía verde.

A estos efectos, el artículo 7 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, de 2 de junio, por el que se aprueban medidas urgentes relacionadas con la Covid-19 y que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introduce una deducción en el Impuesto sobre Sociedades por las cantidades destinadas durante 2020 a la adquisición de materiales de limpieza, desinfección y otros elementos para garantizar la seguridad sanitaria de los centros de trabajo, de los trabajadores y de las personas que tengan contacto o relación con el desarrollo de la actividad económica de la entidad. La deducción ascenderá al 10% de las referidas cantidades, con un importe máximo de 2.500 euros.

Una regla especifica que llama la atención en relación con esta deducción es que, a pesar de ser aplicables a la misma las normas comunes del Impuesto sobre Sociedades previstas para las deducciones por inversiones, generación de empleo y realización de ciertas actividades, a diferencia de estas deducciones, los importes no deducidos por superarse los límites no pueden trasladarse a los siguientes períodos impositivos.

En cuanto a la segunda medida, el artículo 5 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020, por el que se aprueban medidas de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la Covid-19, establece que en 2020 los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 15%, con una máximo de 2.250€, de las cantidades satisfechas para instalar puntos de recarga de vehículos eléctricos de su propiedad y de uso particular,

20 Instrucción 5/2020, de 29 de mayo, de la Dirección General de Hacienda, sobre el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

en fincas de propiedad del contribuyente o garajes comunitarios.

Para la práctica de esta deducción, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- Disponer de las autorizaciones y permisos establecidos en la legislación vigente.

- Iniciar las instalaciones entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2020 y finalizarlas antes de 31 de marzo de 2021.

Como se puede observar esta medida coyuntural es complementaria y resulta coherente en su configuración con la deducción transitoria por la realización de obras de renovación de la vivienda habitual, antes comentada.

IV. REFLEXIÓN FINAL.

Si algo resulta cierto y notorio es que los Territorios Históricos han reaccionado de forma rápida e intensa frente a esta crisis sanitaria, con el esfuerzo que esto ha supuesto, teniendo en cuenta las anormales circunstancias fruto de la pandemia, y con el sacrificio que para sus presupuestos públicos ha provocado dicha reacción. Las medidas adoptadas han tenido como objetivo fundamental proteger a los y las contribuyentes más vulnerables, como son las personas físicas y las micro y pequeñas empresas, y están alineadas con las medidas que están adoptando otros países de nuestro entorno. El G-20, reunido el 15 de abril de 2020, acordó un Plan de Acción para coordinar las políticas y medidas económicas de los miembros y señaló la necesidad de utilizar todos los instrumentos existentes de política económica para apoyar la economía, mantener la confianza y la estabilidad financiera, y evitar efectos negativos profundos en las economías. Así, como se ha analizado, la hoja de ruta de los gobiernos forales frente a la Covid-19 se ha configurado siguiendo muchas de las recomendaciones de la OCDE y en ella no solamente se han incluido medidas de carácter normativo, sino también medidas de gestión en apoyo a la liquidez y de mejores prácticas de las administraciones tributarias, ampliando los servicios digitales y telefónicos, ofreciendo una mayor orientación técnica en el uso de canales digitales, incrementando la transparencia y, en definitiva, reforzando la seguridad jurídica de los y las contribuyentes.

Debido a la celeridad con que las medidas tributarias han tenido que ser adoptadas, los tres gobiernos forales han hecho uso de instrumentos normativos excepcionales y han seguido calendarios de actuación muy similares. En cuanto al grado de coordinación de las medidas adoptadas, se observan objetivos comunes de política fiscal que se articulan en un gran número de medidas de idéntico contenido y redacción. También se observan medidas que, aunque den respuesta a esos objetivos comunes, se articulan técnicamente de manera dispar. En la mayor parte de los casos, particularmente en relación con las medidas adoptadas en la fase 1 y muchas de las de la fase 2, esto se debe a la ausencia de obligatoriedad de armonización en el diseño de los procedimientos tributarios, en virtud del marco legal vigente en el País Vasco, tal y como ponen de manifiesto las diferencias existentes entre las tres Normas Forales Generales Tributarias, desde su aprobación en 2005, y entre los respectivos desarrollos reglamentarios. En otros casos, poco numerosos, la razón de la diferenciación reside en que se están regulando cuestiones sobre tratamientos tributarios ya vigentes cuya configuración no es coincidente en la normativa de los tres Territorios Históricos, como ocurre con la deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras en el IRPF, que ha sido objeto de comentario. También nos encontramos con algún supuesto muy puntual, como son las medidas de *carry back*, en el que hubiera sido deseable una mayor coordinación técnica por parte de los gobiernos forales a fin de garantizar una mejor alineación con el objetivo de política fiscal perseguido, así como una mayor efectividad de las medidas adoptadas.

Probablemente pasarán varios meses hasta que pasemos a la identificada por la OCDE como fase de recuperación o fase 4, en la que la política fiscal deberá convertirse en un instrumento de apoyo para ayudar a restablecer las finanzas

públicas. A la vista de las medidas que se están adoptando y de las estimaciones de las fuertes bajadas de la recaudación tributaria ofrecidas por los propios gobiernos, no cabe duda de que la presión financiera que recae sobre los presupuestos públicos puede llegar a ser considerable. Una vez que las economías se hayan recuperado, la OCDE considera que los países deberán estudiar la manera de recaudar suficientes ingresos para restablecer la sostenibilidad fiscal a largo plazo y financiar las necesarias inversiones públicas. Sin embargo, la recaudación tributaria tendrá que programarse y llevarse a cabo cuidadosamente para que sea compatible con los objetivos de crecimiento, inclusión y sostenibilidad. Es por ello por lo que unos tiempos adecuados, la prudencia y el equilibrio en la adopción de medidas de política fiscal en esta fase debería ser la repuesta ante las voces que, en el estado español y en Euskadi, propugnan reformas urgentes y de calado con la finalidad de incrementar en el corto plazo los ingresos públicos que proporcionan los sistemas tributarios. .

NEKANE ETXEBARRIA MIRANDA Y AMAIA FERNANDEZ SAINZ (*)

I. INTRODUCCIÓN

El desarrollo normativo en una Administración Pública es una labor de naturaleza técnica que exige previsión y planificación constante y que se caracteriza por su transversalidad dado que, para poder abordar una regulación eficiente, es necesario conocer la Administración a la que afecte en su conjunto: tanto su organización como su funcionamiento. En ello radica su complejidad, su importancia y en cierta forma, su atractivo.

Casi todos los ámbitos de nuestro ordenamiento jurídico han sido influenciados progresivamente por la normativa comunitaria, y el ejercicio de la iniciativa legislativa y de la potestad reglamentaria no son una excepción.

Así pues, las Administraciones Públicas con capacidad normativa deben adaptarse a los preceptos que la Unión Europea ha aprobado en aras de la modernización de la Administración y del respeto a los derechos de la ciudadanía; preceptos que incorporan conceptos como "*better regulation*" o "*smart regulation*" que han llegado para quedarse.

Toda adaptación es de por sí complicada, pero la adaptación de las normas que rigen la producción normativa a la nueva regulación comunitaria y estatal no sólo implica un cambio de la letra de los preceptos, sino además – y tal vez sobre todo-, un cambio de los procedimientos, de las herramientas informáticas y, en definitiva, de la manera de trabajar de las administraciones públicas.

II. ANTECEDENTES

A) Normativa europea

Se estima que desde Bruselas se aprueban aproximadamente 3.076 normas jurídicas al año, unas 18 normas jurídicas al día, sobre diferentes ámbitos de la vida cotidiana de los ciudadanos y de las ciudadanas de la Unión Europea. Esto supone, según Cano Montejano[1], que la legislación estatal está formada en más del 70% por normas provenientes de Europa, y un claro problema de hiperregulación del que las Instituciones Europeas son conscientes.

El camino a la simplificación y mejora del marco regulatorio ha sido largo y no siempre pacífico. En 1992, en el Consejo Europeo de Edimburgo, se señaló como una prioridad abordar dicha simplificación, pero hubo que esperar hasta marzo de 2000 para que el Consejo Europeo de Lisboa impulsase el establecimiento de una acción coordinada que tenía como objetivo la simplificación y la mejora del marco regulatorio a nivel comunitario a partir de 2001 dentro de la denominada "*Estrategia de Lisboa*", y al año 2002 cuando la Comisión Europea, en su Comunicación de 5 de junio, dio a conocer el Plan de acción "*Simplificar y mejorar el marco regulador*".

La introducción de esta Comunicación manifiesta que la Comisión Europea adopta el Plan de Acción en cumplimiento al mandato dictado por el Consejo Europeo de Lisboa-confirmado en las Cumbres de Estocolmo, Laeken y Barcelona y, además, define el objetivo del mismo al afirmar que "*la simplificación y mejora del marco regulador obedecen a la voluntad de conseguir, en beneficio de los ciudadanos, que la legislación comunitaria esté más en sintonía con los problemas reales, con el reto de la ampliación y con las condiciones técnicas y locales. Tienen por objeto, además, garantizar un grado elevado de seguridad jurídica en toda la Unión Europea, permitir a los agentes económicos y sociales aumentar su dinamismo y contribuir así a reforzar la credibilidad de la Comunidad*".

(*) Técnicas de desarrollo normativo del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia

1 CANO MONTEJANO, José Carlos (2013): Informe Hiperregulación en la Unión Europea, Foro Europa Ciudadana.

En la senda del citado Plan de Acción, la Comisión publicó en 2003 una Comunicación titulada "*Actualizar y simplificar el acervo comunitario*" [2] que fijaba como objetivos, entre otros, "*la eliminación de textos jurídicos obsoletos y anticuados o cuidar su redacción para hacerlos más coherentes y comprensibles*". Merece la pena reflexionar sobre si lo tenemos en cuenta a la hora de acometer la elaboración de disposiciones de carácter general.

Ya en 2010, la Comisión de la Unión Europea elaboró el informe "*Normativa inteligente en la Unión Europea*"[3] en el que establecía las bases para la elaboración de una "*normativa inteligente*" o "*smart regulation*", y en el que afirmaba que cualquier norma jurídica aprobada por las instituciones comunitarias debería ser más eficaz y eficiente en la consecución de los objetivos de interés público y ser, además, capaz de demostrar que aporta un verdadero valor añadido al sector que regula.

En el citado informe, la Comisión identificó los elementos clave de la elaboración normativa inteligente que resumimos a continuación.

Por una parte, esta forma de desarrollo normativo requiere que se tenga una visión de conjunto que englobe todo lo relativo a la concepción de la norma, su aplicación, el cumplimiento, la evaluación y su revisión.

Por otra parte, se persigue reforzar la voz de las personas interesadas para, al mismo tiempo, poner en práctica las disposiciones del Tratado de Lisboa en lo referente a la democracia participativa.

Para abordar estas cuestiones y garantizar la calidad normativa plantea, entre otras, las siguientes medidas:

- Conceder más importancia a la evaluación del funcionamiento y eficacia de la normativa existente. El análisis de impacto se presenta como una inversión.

- Simplificar la legislación y reducir las cargas administrativas.

- Evaluar y revisar la legislación existente antes de proponer normas nuevas o modificaciones de normativa en vigor.

- Garantizar la transparencia y la participación.

- Elaborar una legislación más clara y accesible con el fin de facilitar su aplicación y cumplimiento.

- Y sobre todo, reducir el volumen de legislación derogando disposiciones obsoletas.

Posteriormente, este proceso de mejora regulatoria da un salto cualitativo con el Acuerdo Interinstitucional "*legislar mejor*" o "*better law-making*" de la Comisión, Parlamento y Consejo, de 15 de diciembre de 2015. Este acuerdo blinda el conjunto de procedimientos reglados a través de los cuales la Comisión elabora propuestas legislativas.

Este Acuerdo Interinstitucional tiene, en primer lugar, el objetivo de "*legislar mejor*" que persigue que la normativa a aprobar garantice una toma de decisiones transparente y abierta, con participación de las partes.

En segundo lugar, otorga más importancia a la preparación a través de la evaluación del impacto previsto y real en todas las etapas del proceso de toma de decisiones. Así pues, legislar mejor exige que la reglamentación se prepare con pleno conocimiento de sus consecuencias previsibles para, por una parte, maximizar el impacto positivo, y por otra, evitar burocracia y cargas innecesarias a la ciudadanía.

Finalmente, el Acuerdo plantea garantizar que las normas sean adecuadas a su objetivo y reforzar la subsidiariedad y la proporcionalidad.

2 https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0623:FIN:ES:PDF

3 COM(2010) 543 final de 8.10.2010

La Comisión le dio tanta importancia a este ítem que, en 2017, creó un grupo denominado con el curioso nombre de "*grupo operativo sobre subsidiariedad, proporcionalidad y hacer menos, pero de forma más eficiente*" [4]. Más que un nombre puede parecer una declaración de intenciones.

Además, legislar mejor es una responsabilidad que atañe tanto a las instituciones de la Unión Europea (Comisión, Consejo de la Unión y Parlamento) como a los Estados miembros y, aunque se culpa a menudo a la Unión Europea de la burocracia y de la carga normativa, en muchas ocasiones son los Estados miembros quienes añaden normas adicionales en el proceso de transposición a su ordenamiento jurídico. Por este motivo, a partir de la aprobación del citado Acuerdo, los Estados miembros deberán comunicar a la Comisión y publicar, para conocimiento de la ciudadanía, la introducción de requisitos adicionales al Derecho de la Unión en su legislación estatal.

Así pues, los principios de eficiencia, eficacia, seguridad jurídica, transparencia y proporcionalidad impregnan las previsiones comunitarias destinadas a legislar mejor y de manera más inteligente. Veamos cómo se plasman dichas previsiones comunitarias en los procedimientos de elaboración normativa de algunas de las Administraciones públicas del estado español, centrándonos fundamentalmente en las del País Vasco.

B) Normativa estatal

1.- Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible

En cuanto a los antecedentes de esta mejora regulatoria en la normativa estatal, debe mencionarse que la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, ya previó, dentro del Capítulo dedicado a la "*mejora de la calidad de la regulación*", una serie de principios de buena regulación; en concreto, en sus artículos 4 a 7. Su objetivo era la mejora de la calidad normativa mediante la aplicación de distintas medidas como la introducción de instrumentos de análisis previo de los efectos potenciales de la iniciativa a elaborar, la atención a los procedimientos de consulta pública, la evaluación *ex post* o la revisión de la normativa vigente. Estos artículos fueron derogados por la disposición derogatoria única de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, porque los principios que regulaban habían sido incorporados en el Título VI de la citada Ley.

2.- Comisión de la Reforma de la Administración Pública (CORA)

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, reconocen el trabajo realizado por la Comisión de la Reforma de la Administración Pública (CORA) al objeto de mejorar la eficiencia de las administraciones públicas, aumentar la calidad de los servicios proporcionados tanto a la ciudadanía como a las partes interesadas y en resumen, hacer a las administraciones públicas más transparentes y ágiles.

Este proceso de revisión fue implementado en paralelo a un conjunto de medidas complementarias en otras áreas como las políticas regulatorias multinivel, la gobernanza local, la transparencia o el acceso a la información, entre otras.

En este sentido la OCDE elaboró en 2014, a petición de las autoridades estatales, un informe[5] que proporcionaba recomendaciones para hacer ajustes e implementar reformas a la luz de las mejores prácticas internacionales con el objetivo de construir instituciones públicas que fuesen efectivas, eficientes y responsables, y que

4 https://ec.europa.eu/commission/priorities/democratic-change/better-regulation/task-force-subsidiarity-proportionality-and-doing-less-more-efficiently_es

5 https://www.oecd.org/spain/spain-from-administrative-reform-to-continuous-improvement.htm

pudiesen fomentar la actividad económica y la competitividad. Estas recomendaciones fueron tenidas en cuenta en la redacción de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en la de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

III. DESARROLLO NORMATIVO EN EL ESTADO

La Administración General del Estado no cuenta con una única disposición que regule todo el procedimiento de elaboración normativa y, por ello, deberá tener en cuenta lo dispuesto en:

- La Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (en adelante, Ley del Gobierno). Se debe observar que su Título V, "*de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria del Gobierno*", fue modificado por la Disposición final tercera, apartado duodécimo de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Esta ley es de aplicación a la Administración General del Estado.

- La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

- La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante Ley 39/2015); en concreto en su Título VI que se ocupa "*de la iniciativa legislativa y de la potestad para dictar reglamentos y otras disposiciones*".

- La Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante Ley 40/2015).

- El Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo (en adelante R.D. 931/2017).

- Y la Orden PRE/1590/2016, de 3 de octubre, por la se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se dictan instrucciones para habilitar la participación pública en el proceso de elaboración normativa a través de los portales web de los departamentos ministeriales.

A) Principios de buena regulación

Antes de comenzar a analizar el procedimiento de elaboración normativa a nivel estatal, merece la pena revisar los principios de buena regulación en el ejercicio de la iniciativa legislativa y de la potestad reglamentaria que se deben observar a lo largo de dicho procedimiento. Los introduce la Ley 39/2015 en su artículo 129 y señala que las Administraciones Públicas adecuarán el desarrollo normativo a los principios que se relacionan a continuación:

1) Necesidad y eficacia. La iniciativa debe estar justificada por razón del interés general, identificando claramente los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución.

2) Proporcionalidad. La iniciativa debe contener la regulación imprescindible para atender las necesidades a cubrir con la norma, constatando que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los y las destinatarias.

3) Seguridad jurídica. La iniciativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, generando un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión. Además, si se incluyese cualquier trámite adicional o distinto de los contemplados en esta Ley, deberá ser justificado atendiendo a la singularidad de la materia o a los fines perseguidos por la propuesta.

4) Transparencia. Este principio supone, por un lado, que todas las Administraciones

Públicas deben posibilitar el acceso sencillo, universal y actualizado a la normativa en vigor y a los documentos propios de su proceso de elaboración; y, por otro, que han de posibilitar la participación activa de los potenciales destinatarios en la elaboración de las normas.

5) Eficiencia. Toda iniciativa normativa debe evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y debe racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos.

6) Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Cuando la iniciativa afecte a los gastos o ingresos públicos, tanto presentes como futuros, se deberán cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos.

Cada uno de estos principios han de quedar justificados en la exposición de motivos de los anteproyectos de ley o en el preámbulo de los proyectos de reglamento.

B) Planificación normativa *ex ante*

Definidos los principios informadores, debemos comprobar si la iniciativa legal o reglamentaria estaba prevista en el Plan Anual Normativo. Dicho Plan forma parte de esa planificación *ex ante* que debe servir para evaluar la oportunidad de la propuesta regulatoria, valorar el impacto potencial y además, asegurar una consulta amplia que obtenga aportaciones de partes interesadas antes de tomar una decisión sobre la política a adoptar.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 132 de la ya citada Ley 39/2015, anualmente se deberá hacer público un Plan Normativo que contendrá las iniciativas legales o reglamentarias que vayan a ser elaboradas para su aprobación en el año siguiente. Con esta planificación se pretende asegurar la coherencia y congruencia de todas las iniciativas y propuestas y facilitar una mayor predictibilidad jurídica a los operadores y personas destinatarias de las normas para garantizar la seguridad jurídica.

En el ámbito de la Administración General del Estado, este Plan Normativo está también previsto para el ejercicio de la iniciativa legislativa y reglamentaria del Gobierno en el artículo 25 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

C) Iniciación del procedimiento de elaboración del proyecto normativo

En la elaboración de los anteproyectos de ley, de los proyectos de real decreto legislativo y de normas reglamentarias, y antes de su redacción, se deberán tener en cuenta cuantos estudios y consultas se estimen convenientes para garantizar el acierto y legalidad de la norma. Y también se sustanciará una consulta pública previa, a través del portal web, que tiene por objeto recabar la opinión de la ciudadanía, organizaciones y asociaciones antes de la elaboración de un proyecto normativo.

Esta consulta a las partes interesadas en una determinada propuesta legislativa es determinante porque, entre otros motivos, asegura que las personas o grupos receptores de la misma se identifiquen mejor con los objetivos perseguidos y porque, además, dota de transparencia a dicha propuesta.

De acuerdo con el artículo 133 de la ya citada Ley 39/2015, que regula la "*participación de los ciudadanos en el procedimiento de elaboración de normas con rango de Ley y reglamentos*", tras la resolución de inicio y con carácter previo a la elaboración de la propuesta de texto articulado se sustanciará una consulta pública, a través de la web de la Administración competente, que en ningún caso debe ser inferior a 15 días naturales, en la que se recabará la opinión de los sujetos y las organizaciones más representativas potencialmente afectadas por la norma y en la que se hará referencia a las siguientes cuestiones:

a) Antecedentes de la norma.

b) Problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa.

c) Necesidad y oportunidad de su aprobación.

d) Objetivos que persigue la norma.

e) Posibles soluciones alternativas, regulatorias y no regulatorias.

La Orden PRE/1590/2016, de 3 de octubre, por la se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se dictan instrucciones para habilitar la participación pública en el proceso de elaboración normativa a través de los portales web de los departamentos ministeriales [6] regula de forma idéntica, en su artículo tercero la información que se debe ofrecer en la consulta de cada proyecto normativo.

Esta consulta deberá realizarse de forma que las potenciales personas destinatarias de la norma tengan la posibilidad de emitir su opinión. Para ello, se proporcionarán los documentos necesarios, que serán claros y concisos, y reunirán toda la información necesaria para las personas interesadas puedan pronunciarse sobre la materia.

Si el órgano proponente considera que concurre alguno de los supuestos que justifiquen la ausencia del trámite de consulta pública previsto en dicho artículo 133.4, deberá argumentarlo de forma razonada. Y según lo previsto en el citado artículo se podrá prescindir de este trámite en caso de:

a) Que la norma propuesta tenga naturaleza presupuestaria.

b) Que tenga un carácter organizativo.

c) Que concurran razones graves de interés público que lo justifique.

d) Que la propuesta normativa no tenga impacto significativo en la actividad económica.

e) No imponga obligaciones relevantes a los destinatarios.

f) Regule aspectos parciales de una materia.

g) Tramitación por vía de urgencia.

Sin embargo, y teniendo en cuenta que estos supuestos suponen una limitación del derecho de participación de la ciudadanía en el procedimiento de elaboración de normas, deberán ser siempre objeto de una interpretación restrictiva.

Este trámite de consulta queda recogido en los mismos términos en el artículo 26 de la Ley del Gobierno que regula el "*procedimiento de elaboración de normas con rango de Ley y reglamentos*" y que comentaremos en el apartado siguiente al analizar el desarrollo del procedimiento.

D) Desarrollo del procedimiento

1.- La importancia de la Memoria de Análisis de Impacto Normativo.

La Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno[7], modificada con efectos de 2 de octubre de 2016, por la disposición final 3.12 de la Ley 40/2015, dispone en su artículo 26 que el centro directivo competente elaborará con carácter preceptivo una Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

Se le otorga tal importancia a la elaboración de esta Memoria que debe acompañar a los anteproyectos de ley y proyectos de reales decretos-leyes, reales decretos legislativos y

6 Orden PRE/1590/2016, de 3 de octubre, por la se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se dictan instrucciones para habilitar la participación pública en el proceso de elaboración normativa a través de los portales web de los departamentos ministeriales. https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-9121

7 Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1997-25336

normas reglamentarias, que su estructura y contenido se concretan en el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo [8], y que establece que dicha Memoria deberá contener los apartados que se analizan a continuación.

a.- En primer lugar y para garantizar la oportunidad de la propuesta de norma y las alternativas de regulación estudiadas será necesaria:

1. Una identificación clara de los fines y objetivos perseguidos que deberá asegurar la adecuación al principio de proporcionalidad, de forma que la iniciativa contenga la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

2. Un análisis de alternativas, que comprenderá una justificación de la necesidad de la norma frente a la alternativa de no aprobar ninguna regulación. Con carácter general se procurará valorar más de una alternativa.

3. Asimismo, si el órgano competente eleva para su aprobación una propuesta normativa no recogida en el Plan Anual Normativo será necesario justificar este hecho en la memoria.

b.- En segundo lugar, es necesario un análisis jurídico con referencia al Derecho estatal y comunitario, que incluya el listado pormenorizado de las normas que quedarían derogadas como consecuencia de la entrada en vigor de la norma.

Además, en el caso de disposiciones que traspongan o desarrollen normativa de la Unión Europea, y que contengan normas específicas en materia de procedimiento administrativo, se deberá indicar también sus efectos en relación con el procedimiento administrativo común.

c.-Especial importancia ha cobrado el análisis sobre la adecuación al orden de distribución de competencias de la norma que se propone, precisando el título o títulos competenciales en el que se basa la norma. La Sentencia del Tribunal Constitucional que resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Generalitat de Cataluña contra determinados preceptos de la Ley 39/2015, declara que algunos de sus artículos son contrarios al orden constitucional de competencias. Veremos, cuando la comentemos posteriormente, que una parte de la Ley que ha resultado muy afectada como consecuencia de esta Sentencia es, precisamente, la relativa a la regulación del procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general de su Título VI.

d.- En cuanto a los informes sobre el impacto potencial de la norma serán necesarios los que se relacionan a continuación:

1. Un informe sobre Impacto económico que evaluará las consecuencias de su aplicación sobre los sectores, colectivos o agentes afectados por la propuesta de norma.

2. Por otra parte, el informe sobre el impacto presupuestario comprenderá, al menos, una referencia a los efectos en los ingresos y gastos públicos e incluirá la incidencia en los gastos de personal, dotaciones o retribuciones o cualquier otro gasto que se pueda ocasionar al servicio del sector público.

3. Asimismo, se identificarán las cargas administrativas que conlleva la propuesta, se cuantificará el coste de su cumplimiento para la Administración y para quien deba soportarlas con especial referencia al impacto sobre las pequeñas y medianas empresas.

8 Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2017-13065#dd

4. El impacto por razón de género, en la infancia y adolescencia y en la familia. El impacto de género analizará y valorará los resultados que se puedan seguir de la aprobación de la norma desde la perspectiva de la eliminación de desigualdades y de su contribución a la consecución de los objetivos de igualdad de oportunidades, a partir de los indicadores de situación de partida, de previsión de resultados y de previsión de impacto. Se realizará también un análisis de los impactos en la infancia y adolescencia, y en la familia.

5. Se incluirá cualquier otro extremo que pudiera ser relevante a criterio del órgano proponente, prestando especial atención a los impactos de carácter social y medioambiental, y al impacto en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad.

e.- Cualquier informe o dictamen, preceptivo o facultativo, evacuado durante la tramitación deberá ser referenciado en la Memoria.

f.- La Memoria incluirá un resumen de la tramitación y de las principales aportaciones recibidas en el trámite de consulta pública, en el de audiencia pública, y su potencial reflejo en el texto del proyecto. El Real Decreto que regula la Memoria prevé también la inclusión de cualquier otro extremo que pudiera ser relevante a criterio del órgano proponente.

h.- Deberá justificarse expresamente en la Memoria la reducción de los plazos de audiencia e información pública o, en su caso, la omisión de dicho trámite.

Y para finalizar, se deben definir los parámetros y la sistemática para realizar la evaluación *ex post* de la norma.

2.- Solicitud de informes.

En el caso de que la disposición normativa sea un anteproyecto de ley o un proyecto de real decreto legislativo, la persona titular o las personas titulares de los departamentos proponentes lo elevarán, previo sometimiento a la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, al Consejo de Ministros.

El Consejo decidirá sobre los trámites ulteriores y las consultas, informes o dictámenes que pudieran resultar convenientes sin perjuicio de los legalmente preceptivos. Salvo norma en contrario, los informes preceptivos se emitirán en un plazo de diez días, pero este plazo puede ampliarse a un mes cuando el informe se solicite a otra Administración. Sin embargo, el centro directivo competente podrá solicitar, si lo motiva, la emisión urgente de los informes, estudios y consultas solicitados, debiendo éstos ser emitidos en un plazo no superior a la mitad de los diez días señalados.

También podrá este órgano, para garantizar el acierto y la legalidad del texto, recabar cuantos estudios y consultas estime convenientes a lo largo de todo el procedimiento de elaboración de la norma.

Por una parte, se ha de observar que los anteproyectos de ley, los proyectos de real decreto legislativo y los proyectos de disposiciones reglamentarias deberán ser informados por la Secretaría General Técnica del Ministerio o Ministerios proponentes.

Por otra parte, será necesaria la aprobación previa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas antes de ser sometidas al órgano competente para promulgarlos en el caso de que la propuesta normativa afecte a la organización administrativa de la Administración General del Estado, a su régimen de personal, a los procedimientos y a la inspección de los servicios. Se entenderá que, si transcurridos 15 días desde la recepción de la solicitud de aprobación por parte del citado Ministerio no se hubiera formulado ninguna objeción, la aprobación ha sido concedida.

Asimismo, cuando la norma pudiera afectar a la distribución de las competencias entre el Estado

y las Comunidades Autónomas será necesario un informe previo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

3.- Audiencia e información pública.

Los trámites de audiencia e información pública tienen por objeto recabar la opinión de los ciudadanos y las ciudadanas titulares de derechos e intereses legítimos afectados por un proyecto normativo ya redactado, directamente o a través de las organizaciones o asociaciones que los representen, así como obtener cuantas aportaciones adicionales puedan realizar otras personas o entidades.

Cuando la norma afecte a los derechos e intereses legítimos de las personas el centro directivo competente publicará el texto, en el portal web correspondiente, con el objeto de dar audiencia a la ciudadanía afectada y obtener cuantas aportaciones adicionales puedan hacerse por otras personas o entidades. Asimismo, podrá recabarse directamente la opinión de las organizaciones o asociaciones reconocidas por ley que agrupen o representen a las personas cuyos derechos o intereses legítimos se pudieran ver afectados por la norma y cuyos fines guarden relación directa con su objeto. Este trámite de audiencia, según el artículo 27 de la Ley del Gobierno, sólo podrá omitirse cuando existan graves razones de interés público que deberán justificarse en la Memoria del Análisis de Impacto Normativo, pero hay que tener en cuenta que no será de aplicación a disposiciones presupuestarias o que regulen los órganos, cargos y autoridades del Gobierno u organizaciones dependientes.

El plazo mínimo de esta audiencia e información públicas será de 15 días hábiles y podrá ser reducido hasta un mínimo de 7 días hábiles por razones debidamente motivadas que lo justifiquen y también en la tramitación urgente de iniciativas normativas. En todo caso, deberá dejarse constancia de ello en la Memoria del Análisis de Impacto Normativo. Nos llama la atención que en el trámite de Consulta el cómputo se haga en días naturales y en el de Audiencia en días hábiles.

4.- Excepciones a la realización del trámite de audiencia.

Este trámite de audiencia e información pública puede omitirse cuando existan graves razones de interés público que deberán justificarse en la Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

Se debe observar a este respecto que este trámite no será de aplicación a disposiciones presupuestarias o a las que regulen los órganos, cargos y autoridades del Gobierno o de las organizaciones dependientes o vinculadas a éstas. También estará exento de este trámite la elaboración de decretos-leyes

5.- Dictamen del Consejo de Estado.

El dictamen del Consejo de Estado, u órgano consultivo equivalente, puede ser preceptivo o facultativo y en principio, tal como dispone el artículo 2 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, aun siendo preceptivo no será vinculante, salvo disposición en contrario.

La aprobación de un decreto-ley, según se dispone en la Ley 40/2015, no requiere emisión de este dictamen.

6.- Remisión de la propuesta al Consejo de Ministros para su aprobación.

Cumplidos los trámites anteriores, la propuesta se someterá a la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios y se elevará al Consejo de Ministros para su aprobación. En caso de proyectos de ley, se remitirá al Congreso de los Diputados acompañándolo de una Exposición de Motivos y además, la Ley del Gobierno exige que se aporte la documentación propia del procedimiento de elaboración a que se refiere el artículo 7, letras b) y d) de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso

a la información pública y buen gobierno[9] y su normativa de desarrollo.

El precitado artículo 7 regula la información de relevancia jurídica y dispone en su letra b) que en el ámbito de sus competencias las Administraciones Públicas "*publicarán los Anteproyectos de Ley y los proyectos de Decretos Legislativos cuya iniciativa les corresponda, cuando se soliciten los dictámenes a los órganos consultivos correspondientes. En el caso en que no sea preceptivo ningún dictamen la publicación se realizará en el momento de su aprobación*".

La letra d), por su parte, obliga a la publicación de las memorias; en concreto, la Memoria de Análisis de Impacto Normativo.

7.- Coordinación y calidad de la actividad normativa del Gobierno.

Otro de los objetivos planteados para la mejora del desarrollo normativo era asegurar la coordinación y la calidad de la actividad normativa del Gobierno. Para ello, se determinó la composición de un órgano al cargo de esta función y se reguló su intervención en el procedimiento mediante el Real Decreto 1081/2017, de 29 de diciembre, por el que se establece el régimen de funcionamiento de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa.

Este órgano analizará, principalmente, los siguientes aspectos:

a) La calidad técnica y el rango de la propuesta normativa.

b) La congruencia de la iniciativa con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea y con otras que se estén en proceso de elaboración.

c) La necesidad de incluir la derogación expresa de otras normas, así como de refundir en la nueva otras existentes en el mismo ámbito.

d) El contenido preceptivo de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo y, especialmente, la inclusión de una sistemática de evaluación posterior de la aplicación de la norma cuando fuere preceptivo.

e) Y la posible extralimitación de la iniciativa normativa respecto del contenido de la norma comunitaria que se trasponga al derecho interno.

8.- Tramitación urgente de iniciativas normativas en el ámbito de la Administración General del Estado.

La Ley del Gobierno regula la posibilidad de tramitación urgente y dispone en su artículo 27 que "*el Consejo de Ministros, a propuesta del titular del departamento al que corresponda la iniciativa normativa, podrá acordar la tramitación urgente del procedimiento de elaboración y aprobación de anteproyectos de ley, reales decretos legislativos y de reales decretos en los siguientes casos:*

a) Cuando fuese necesario para que la norma entre en vigor en el plazo exigido para la transposición de directivas comunitarias o el establecido en otras leyes o normas de Derecho de la Unión Europea o,

b) Cuando concurran otras circunstancias extraordinarias que, no habiendo podido preverse con anterioridad, exijan la aprobación urgente de la norma".

Como hemos visto anteriormente, la existencia del acuerdo de tramitación urgente, así como las circunstancias que le sirven de fundamento se mencionarán en la Memoria del Análisis de Impacto Normativo que acompañe al proyecto.

Y esta tramitación por vía de urgencia implicará, en líneas generales, que los plazos previstos para la realización de los trámites se reducirán a la

9 Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-12887

mitad de su duración y que no sea preciso el trámite de consulta pública, sin perjuicio de la realización de los trámites de audiencia pública o de información pública sobre el texto, cuyo plazo de realización queda reducido a siete días.

Finalmente, la falta de emisión de un dictamen o de un informe preceptivo en plazo en esta vía de tramitación no impedirá que continúe el procedimiento, aunque será incorporado y tenido en consideración en el momento en que se reciba.

9.- La publicidad de las normas.

Finalmente, para que las normas con rango de ley y los reglamentos entren en vigor y produzcan efectos jurídicos deben publicarse en el diario oficial correspondiente, aunque, de manera facultativa, se puedan establecer otros medios de publicidad complementarios. Este cumplimiento del principio de publicidad se regula en el artículo 131 de la Ley 39/2015 y también, en la Ley de Transparencia, tal y como hemos observado en el análisis de la remisión de la propuesta al Consejo de Ministros.

E) La evaluación *ex post*

Los principios de *smart y better regulation* configuran la actividad normativa como un ciclo de mejora continua que requiere una evaluación adecuada de los resultados. Uno de los pilares en la mejora normativa propuesta por la Ley 39/2015 es la necesidad de un adecuado análisis de impacto de las normas de forma continua, no sólo *ex ante* sino también *ex post*.

La evaluación ex post de la normativa se plantea en términos de buena regulación, pero añadiendo también parámetros economicistas que obedecen a la necesidad de legislar mejor y a su vez, de manera eficiente.

Para ello las Administraciones Públicas deben revisar periódicamente su normativa vigente para adaptarla a los principios de buena regulación que hemos analizado en la letra A) de este apartado y comprobar en qué medida ha conseguido los objetivos previstos y si estaba correctamente cuantificado y justificado el coste. Y no olvidemos que se deberá dar publicidad a este informe de evaluación.

También la citada Ley 40/2015, en su artículo 28, establece la obligación del Consejo de Ministros de elaborar un informe anual de evaluación. Este informe reflejará el grado de cumplimiento del Plan Anual Normativo del año anterior y las iniciativas adoptadas que no estaban inicialmente incluidas en el citado Plan.

Esta evaluación, tal y como hemos explicado anteriormente, se realizará en los términos y plazos previstos en la Memoria del Análisis de Impacto Normativo y deberá comprender, en todo caso: la eficacia de la norma; es decir, comprobar si se han conseguido los fines pretendidos con su aprobación, la eficiencia de la norma, identificando las cargas administrativas que podrían no haber sido necesarias, y finalmente, la sostenibilidad de la disposición.

Es importante mencionar que el informe sobre esta evaluación podrá incluir recomendaciones específicas de modificación y, en su caso, podrá incluso proponer la derogación de las normas evaluadas, cuando así lo aconsejase el resultado del análisis.

IV. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 55/2018, DE 24 DE MAYO

La Generalitat de Cataluña interpuso recurso de inconstitucionalidad contra varios preceptos de Ley 39/2015 por vulnerar el artículo 68 del Estatuto de Autonomía de Cataluña e invadir las competencias autonómicas relativas a la organización, el régimen jurídico y el procedimiento de las Administraciones Públicas reguladas en los artículos 150 y 159 del citado Estatuto.

Este recurso de inconstitucionalidad impugnaba, entre otros, preceptos relativos a la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria del Título VI, así como a la simplificación del procedimiento administrativo y la Administración electrónica.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 55/2018[10], parcialmente estimatoria, sienta doctrina sobre los límites de la competencia estatal para regular las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y el procedimiento administrativo común.

En relación con el tema que nos ocupa, el Tribunal Constitucional declara, en los términos del fundamento jurídico 7 b) de esta Sentencia, que el artículo 129 sobre los "*principios de buena regulación*", es contrario al orden constitucional de competencias, salvo el apartado 4, párrafos segundo y tercero. El párrafo segundo dispone que, si se establecen trámites adicionales o distintos a los contemplados, se deberá justificar "*atendiendo a la singularidad de la materia o a los fines perseguidos por la propuesta*" y el párrafo tercero regula las habilitaciones para el desarrollo reglamentario de una ley que serán conferidas, con carácter general, al Gobierno o Consejo de Gobierno.

En los términos del mismo fundamento jurídico, el artículo 130 sobre "*la evaluación normativa y adaptación de la normativa vigente a los principios de buena regulación*" es contrario al orden constitucional de competencias.

La Sentencia también declara contrarios al orden constitucional de competencias en los términos del fundamento jurídico 7 c), el artículo 132 que regula la "*planificación normativa*" y el artículo 133 sobre la "*participación de los ciudadanos en el procedimiento de elaboración de normas*". Fundamenta esta Sentencia que todas las previsiones del artículo 133, salvo el inciso de su apartado 1 "*…con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública*" y el primer párrafo de su apartado 4, sobre la posibilidad de prescindir de los trámites de consulta o audiencia en el caso de normas presupuestarias u organizativas, descienden a cuestiones procedimentales de detalle desbordando el ámbito de lo básico y vulnerando las competencias estatutarias de las Comunidades Autónomas en relación con la elaboración de sus propias disposiciones administrativas.

A efectos prácticos, el hecho de que estos preceptos se declaren contrarios al orden constitucional de competencias no conlleva su nulidad sino su inaplicabilidad para las Comunidades Autónomas.

Y llegados a este punto, surge la pregunta de si en el caso de los Territorios Históricos vascos, y en concreto en la elaboración de Normas Forales, se puede aplicar el esquema argumental de la Sentencia basado en el rango legal. Jiménez Asensio[11] considera que la doctrina del Tribunal Constitucional en torno a la potestad reglamentaria autonómica es aplicable también a los reglamentos forales y argumenta que "*…El Tribunal Constitucional, de modo absolutamente erróneo a mi juicio, ha venido encuadrando a tales Normas Forales como manifestaciones de la potestad reglamentaria… Pero creo que aquí el razonamiento formal hace aguas, pues, por un lado la categoría formal de Ley es inexistente al subsistema normativo foral, mientras que, por otro, la reserva estatutaria de organización y funcionamiento de las instituciones de autogobierno foral podría dar cobertura a que a tales Normas Forales (mediante sus potestades a autodefinición del subsistema normativo) no se les aplique tal normativa básica en los términos reconocidos en la Sentencia del TC*".

10 Pleno. Sentencia 55/2018, de 24 de mayo de 2018. Recurso de inconstitucionalidad 3628-2016. Interpuesto por el Gobierno de la Generalitat de Cataluña en relación con diversos preceptos de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-8574

11 Jiménez Asensio, R. "El procedimiento de elaboración de disposiciones normativas en la Ley 39/2015 tras la Sentencia del Tribunal Constitucional". Blog "La mirada institucional". https://rafaeljimenezasensio.com/2018/06/17/el-procedimiento-elaboracion-disposiciones-normativas-en-la-ley-39-2015-tras-la-sentencia-del-tribunal-constitucional/

V. EL PROYECTO DE LEY DEL PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL DE APLICACIÓN AL GOBIERNO VASCO Y A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA

La todavía vigente Ley 8/2003, de 22 de diciembre, del procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general[12] se encargó de la producción normativa en la Comunidad Autónoma de Euskadi, de manera integral y en una norma con rango de ley, pero la evolución del ordenamiento jurídico de referencia hizo que el Gobierno Vasco se plantease en un primer momento una modificación de la Ley 8/2003 y que, tras un análisis de necesidades, se decantase finalmente por elaborar un nuevo texto completo que sustituya al vigente a todos los efectos. Dicho texto se encuentra, en el momento de redacción de este artículo, tramitándose en sede parlamentaria vasca y la Mesa, en su reunión del día 17 de septiembre de 2019, acordó aceptar una petición de ampliación del plazo de presentación de enmiendas al proyecto de ley.

Uno de los principales objetivos de este Proyecto de Ley[13] es simplificar y acortar el procedimiento de elaboración de leyes y decretos y lo ordena en cuatro fases:

La preparación, regulada en los artículos 6 a 9, es la fase previa en la que el Gobierno Vasco debe planificar y justificar la necesidad, proporcionalidad y eficacia de las nuevas normas que va a elaborar.

La iniciación, que se concreta en los artículos 10 y 11, establece que el procedimiento de elaboración de leyes y decretos lo iniciará el consejero o consejera titular del departamento que la promueve, y si se trata de una atribución competencial que afecte a dos o más consejerías, la orden de inicio será conjunta. El artículo 11, por su parte, define cual debe ser el contenido dicha orden de inicio.

La instrucción, contemplada en los artículos 12 a 21, es la fase de redacción de la nueva normativa teniendo en cuenta que ésta deberá ser plenamente bilingüe y online. En esta fase se incluirán también los trámites obligatorios de audiencia e información pública, negociación colectiva, contraste con otras administraciones públicas, informes preceptivos esenciales como el de Consejo de Relaciones Laborales, Consejo Económico y Social Vasco, Comisión de Gobiernos Locales, la Oficina de Control Económico o el informe de legalidad.

En el artículo 13.3, se establece la obligación de elaborar una Memoria del Análisis del Impacto Normativo con un contenido muy similar al de la memoria contemplada en el artículo 26.3 de la Ley del Gobierno, que hemos comentado anteriormente.

Cabe destacar además el artículo 14 que dispone que, salvo procedimientos especiales por razón de la materia, cuya norma no requiera su cumplimiento en un momento diferente, se entenderán solicitados simultáneamente todos los informes preceptivos y no preceptivos y que los trámites se cumplimentarán de oficio por quienes los tengan atribuidos, sin necesidad de su solicitud previa. Estos trámites de instrucción, que incluyen la audiencia e información pública, se realizarán de modo simultáneo y durante un plazo de un mes a partir de la publicación en sede electrónica del texto de la disposición que cuente con aprobación previa, e incluye la posibilidad de una ampliación excepcional del plazo a 2 meses si el anteproyecto reviste cierta complejidad y se justifica expresamente en la orden de inicio.

Y para concluir, la fase de finalización y aprobación, definida en los artículos 22 a 28, incluye el último trámite obligatorio; esto es,

12 Ley 8/2003, de 22 de diciembre, del procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general https://www.boe.es/boe/dias/2011/11/25/pdfs/BOE-A-2011-18551.pdf

13 PROYECTO DE LEY del procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general https://www.euskadi.eus/contenidos/proyecto_ley/06_pley_xileg/es_def/adjuntos/PL%20elaboraci%20disposiciones%20cg.%20Remisi%C3%B3n%20al%20Parlamento.pdf

el informe preceptivo de la Comisión Jurídica Asesora de Euskadi. Ultimado el procedimiento establecido, la disposición se someterá a la aprobación del órgano competente y se publicará en el Boletín Oficial del País Vasco y en la Sede Electrónica para entrar en vigor y producir efectos jurídicos.

VI. DESARROLLO NORMATIVO EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE BIZKAIA, GIPUZKOA Y ARABA

A) Territorio Histórico de Bizkaia

El marco normativo que regula el procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general en la Diputación Foral de Bizkaia ha venido recogido esencialmente en la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia.

La regulación normativa existente en torno al procedimiento de elaboración de disposiciones generales en la Diputación Foral de Bizkaia podía calificarse de limitada en su contenido y confusa en cuanto a su ubicación, lo que ha conllevado no pocas incertidumbres en cuanto a cuáles son los trámites o la documentación exigida para la elaboración de estas disposiciones generales. La Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero se limita exclusivamente a poner de relieve ciertos aspectos, en el Capítulo III del Título III y en el Capítulo II del Título IV, pero no articula un procedimiento ordenado de elaboración de normas donde se concrete el órgano que tiene el impulso o la iniciativa normativa, cuáles son los pasos o trámites que han de darse para la elaboración de disposiciones normativas de carácter general y, en fin, qué tipo de informes y dictámenes se han de solicitar para garantizar el correcto ejercicio de la función normativa.

Es por ello por lo que se hizo necesario aprobar el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2017, de 17 de enero, por el que se regula el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general en la Diputación Foral de Bizkaia. Esta disposición normativa pretende desarrollar y completar el actual marco normativo regulador existente.

La Diputación Foral de Bizkaia consideró necesario proceder a la elaboración de un marco normativo propio en el que se regulen las diferentes fases del procedimiento de elaboración de disposiciones generales, se prevean asimismo elementos de racionalización y evaluación de tales procedimientos, incorporando además los principios de buena regulación recogidos en la más reciente normativa básica e insertando esa reforma en el cuadro de unas medidas dirigidas a la mejora de la participación en los procesos de elaboración de los intereses afectados, a la simplificación normativa y reducción de cargas burocráticas, a la agilización de las respuestas normativas para hacer frente a las necesidades que demanda la sociedad y, en fin, a una mayor calidad normativa para salvaguardar la seguridad jurídica.

El Decreto Foral 2/2017 que se estructura en seis capítulos, cuatro disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias, una derogatoria y dos finales, toma como precedente la ya citada Ley 8/2003, de 22 de diciembre, del procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general, que configura el marco jurídico general que define el procedimiento de elaboración de disposiciones generales en la Administración Pública del País Vasco. En su disposición adicional cuarta se establece que las Diputaciones forales de los respectivos Territorios Históricos elaborarán las disposiciones de carácter general de acuerdo con sus propias normas de organización, régimen y funcionamiento, si bien les será de aplicación los principios que deriven de la regulación contenida en esta Ley, en función de las especificidades formales y materiales que caracterizan sus normas.

Especial importancia para abarcar esta tarea tienen las modificaciones que se han introducido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que fundamentalmente se centran en tres trámites distintos: la consulta pública, la audiencia a la

ciudadanía afectada y la posibilidad de recabar la opinión de las organizaciones o asociaciones que representen derechos o intereses legítimos que se vieran afectados por la regulación de la citada norma.

Además del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2017, de 17 de enero, hay que tener en cuenta el Acuerdo de la Diputación Foral de Bizkaia, de 4 de julio de 2017, por el que se aprueban las Directrices de Técnica Normativa de la Diputación Foral de Bizkaia y la Norma Foral 4/2018 , de 20 de junio, para la igualdad de Mujeres y Hombres, que no hacen sino completar el marco jurídico de manera que se regulen con precisión las diferentes fases del procedimiento de elaboración normativa.

Para la elaboración de estas Directrices de Técnica Normativa se han seguido las recomendaciones recogidas en la Resolución del Consejo, de 8 de junio de 1993, relativa a la calidad de la redacción de la legislación comunitaria, y en la Guía práctica común del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión, para la redacción de textos legislativos de la Unión Europea; y, fundamentalmente, el modelo de directrices técnicas normativas contenido en la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de Técnica Normativa que se aplican a los anteproyectos de ley, proyectos de real decreto legislativo, de real decreto-ley, y de real decreto, así como el modelo de directrices técnicas normativas aprobadas por el Acuerdo del Consejo de Gobierno (Euskadi) de fecha 23 de marzo de 1993, para la elaboración de proyectos de Ley, Decretos, Ordenes y Resoluciones.

La Norma Foral 4/2018 , de 20 de junio, para la igualdad de Mujeres y Hombres, tiene por objeto establecer los principios generales que regirán en materia de igualdad de mujeres y hombres la actuación del Sector Público Foral del Territorio Histórico de Bizkaia y regular un conjunto de medidas dirigidas a promover y garantizar la igualdad de mujeres y hombres en todos los ámbitos de la vida y, en particular, a promover la autonomía y a fortalecer la posición social, económica, y política de las mujeres. Asimismo, pretende implementar medidas para la erradicación de todas las formas de discriminación, directa e indirecta, y de desigualdad que viven las mujeres por el hecho de ser mujeres, removiendo los obstáculos que impiden el ejercicio efectivo de todos sus derechos. El fin último de esta Norma Foral es garantizar las condiciones necesarias para la consecución de la igualdad real y efectiva de mujeres y hombres en el Territorio Histórico de Bizkaia. La elaboración del informe de Evaluación Previa de Impacto de Género tiene su soporte normativo en esta Norma Foral y resulta ser un elemento clave en el procedimiento evaluación normativa, tal y como comentaremos más adelante.

El primer capítulo del Decreto Foral 2/2017, de 17 de enero se ocupa de las disposiciones generales. Trata, en primer lugar, del objeto de la norma y de su ámbito de aplicación. Su objeto es regular el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general. Se aplicará a todo tipo de disposiciones normativas de carácter general que se aprueben como proyectos o anteproyectos de norma por el Consejo de Gobierno o por los órganos competentes de la Diputación Foral de Bizkaia, siempre que a través de tales disposiciones se produzca una innovación del ordenamiento jurídico, ya sea en aspectos materiales u organizativos y siempre que no se limiten a la aprobación de actos administrativos, sean genéricos o individualizados.

El capítulo segundo regula los principios de buena regulación y la planificación normativa. La Diputación Foral de Bizkaia deberá actuar de acuerdo con los principios de necesidad y eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, celeridad y eficiencia. Se han añadido los principios de participación ciudadana y de rendición de cuentas.

El principio de participación ciudadana supone que la ciudadanía pueda participar activamente

en la elaboración de las disposiciones normativas de carácter general que se lleven a cabo en la Diputación Foral de Bizkaia.

El principio de rendición de cuentas consiste en que la Diputación deberá rendir cuentas anualmente sobre el grado de cumplimiento del Plan Anual Normativo, a través del Informe Anual de Evaluación que aprobará el Consejo de Gobierno y que se hará público en el Portal de Transparencia de la entidad.

En este sentido, la Diputación Foral de Bizkaia deberá aprobar un Plan Normativo Anual para el año siguiente en el último trimestre del ejercicio anterior, con previsión de las funciones de coordinación y seguimiento de dicho plan. El Plan Anual Normativo estará gestionado por el órgano competente en materia de transparencia de la Diputación Foral de Bizkaia y una vez aprobado se publicará en el Portal de Transparencia de la Diputación Foral de Bizkaia.

Este Plan Anual Normativo contendrá las iniciativas normativas forales y las de carácter reglamentario que vayan a proponerse para su aprobación durante el ejercicio anual siguiente. En aquellos casos en que se proponga la aprobación por el órgano competente de una propuesta normativa que no figure en el Plan Anual Normativo el departamento promotor de la iniciativa deberá justificar la urgencia o el carácter necesario de tal regulación en el correspondiente informe propuesta de resolución de incoación o, en su caso, propuesta de acuerdo de incoación del procedimiento de elaboración.

Antes del 30 de junio de cada ejercicio el Consejo de Gobierno deberá aprobar mediante acuerdo, a propuesta del Departamento competente en materia de transparencia de la Diputación Foral, un Informe anual en el que se recoja el grado de cumplimiento del Plan Anual Normativo del año anterior y que será difundido a través del Portal de Transparencia de la Diputación Foral de Bizkaia.

El capítulo tercero del referido Decreto Foral 2/2017 tiene por objeto la **iniciación** del procedimiento de elaboración de disposiciones normativas de carácter general. El impulso de tales iniciativas compete, por lo común, al departamento competente por razón de la materia. Si son varios los departamentos afectados por la iniciativa normativa, el impulso deberá partir de la Diputación Foral o del Diputado General. En estos casos se promoverá la formación de Comisiones de Trabajo con la participación de representantes de los diferentes departamentos afectados que faciliten el desarrollo del proceso y coadyuven en la definición de los objetivos y en la redacción del texto normativo.

En la fase inicial del procedimiento, se prevé un trámite de consulta pública previa, de forma que, con carácter previo a la elaboración del proyecto de texto normativo, el departamento competente llevará a cabo una consulta pública en la que se recabará la opinión de la ciudadanía y de las entidades potencialmente afectadas, así como de las organizaciones más representativas sobre los siguientes aspectos: el problema que se pretende resolver a través de la nueva regulación y su finalidad, la necesidad y oportunidad de la aprobación del texto normativo, el objeto de la norma y la existencia, si procediera, de soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias al problema planteado.

Esta consulta se llevará a cabo durante un periodo máximo de 15 días naturales desde la fecha de su inserción en la Web de la Diputación Foral de Bizkaia. (www.bizkaia.eus)

Finalizado el trámite de Consulta pública previa y analizadas las posibles alegaciones presentadas sobre el proyecto normativo, se redactará la memoria resultante del trámite de consulta previa, en el plazo de 15 días naturales contados desde la fecha de finalización de la consulta y será publicada en la web de la Diputación Foral de Bizkaia.

No obstante, en el artículo 9 del Decreto Foral 2/2017, de 17 de enero, se regulan los supuestos de exención del trámite de consulta pública previa.

Se prescindirá del trámite de consulta pública previa en los procedimientos de elaboración de disposiciones normativas que tengan por objeto normas presupuestarias u organizativas, o sean adaptaciones de normativa jurídica superior, así como cuando concurran razones graves de interés público debidamente justificadas.

También se omitirá el trámite de consulta pública previa cuando la disposición se limite a regular la organización de servicios y otros aspectos procedimentales relativos a materias en las que a la Diputación competa exclusivamente la ejecución del ordenamiento jurídico superior.

Asimismo, se omitirá el trámite de consulta pública en la elaboración de aquellas disposiciones normativas que no tengan un impacto significativo en la actividad económica, no impongan obligaciones relevantes a los destinatarios o regulen aspectos parciales de una materia.

En ningún caso estarán sujetos a consulta pública previa los procedimientos de elaboración de disposiciones generales en materia tributaria cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico, su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia a las normas sustantivas y formales vigentes en territorio de régimen común. Estas singulares disposiciones denominadas Decretos Forales Normativos serán objeto de análisis específico más adelante en este apartado.

Excepcionalmente, la tramitación de las disposiciones normativas estará exenta del trámite de consulta pública, cuando, por razones de necesidad o como consecuencia de la obligación de cumplimiento de plazos u obligaciones impuestas en leyes, normas jurídicas con rango de ley o en el Derecho de la Unión Europea, se acuerde por la Diputación Foral la tramitación urgente de un texto normativo.

El capítulo cuarto regula el **desarrollo** del procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general. En primer lugar, una vez finalizada la redacción de la propuesta normativa, se procederá a dictar una resolución por el órgano competente para la incoación del procedimiento de elaboración de la disposición de carácter general. En concreto, tal y como establece el artículo 17 del Decreto Foral 2/2017, en el caso de los anteproyectos de Norma Foral, la incoación del procedimiento debe de ser aprobada por el Consejo de Gobierno de la Diputación Foral y, para el resto de las disposiciones, mediante resolución del órgano competente.

Especialmente destaca la incorporación de una serie de trámites en materia de participación ciudadana en estos procedimientos, a través del trámite de audiencia e información pública, de manera que, una vez iniciado el procedimiento de elaboración del texto del proyecto normativo, el departamento competente procederá a la publicación del citado documento en la página Web de la Diputación Foral de Bizkaia para que la ciudadanía y las entidades afectadas puedan realizar cuantas aportaciones consideren pertinentes con el fin de mejorar la calidad reguladora y tener presente en todo caso los diferentes intereses en juego.

El plazo para el trámite de audiencia y de información pública será de 15 días naturales desde la inserción del texto de la norma en la página Web de la Diputación Foral de Bizkaia. Este plazo podrá ser reducido a ocho días naturales cuando razones debidamente justificadas así lo justifiquen y se disponga por resolución del departamento competente.

Podrá prescindirse del trámite de audiencia e información pública cuando el anteproyecto o proyecto normativo tenga por objeto normas presupuestarias u organizativas de la Diputación Foral de Bizkaia o sean adaptaciones de normativa jurídica superior, así como cuando concurran razones graves de interés público que lo justifiquen y así se recoja en el Plan Normativo Anual.

Finalizado el trámite de audiencia e información pública el órgano competente del departamento

impulsor deberá elaborar una memoria y un informe jurídico.

En la memoria se dejará constancia de los resultados del trámite de audiencia y de información pública, así como de las aportaciones que se puedan incorporar como consecuencia de tales procesos participativos. Esta memoria será publicada en la web de la Diputación Foral de Bizkaia.

El informe jurídico debe exponer con claridad y concisión la oportunidad de la propuesta normativa, la adecuación de la propuesta normativa al orden de distribución de competencias, las mejoras de técnica normativa que, en su caso, se deban incorporar y el impacto económico presupuestario, identificación de cargas administrativas y, en su caso, recursos humanos necesarios, y potencial impacto de género.

Tanto la memoria como el informe jurídico serán evacuados en un plazo máximo de 30 días naturales desde el final del trámite de audiencia e información pública. Antes de la finalización de este lapso, podrá ampliarse dicho plazo en un máximo de hasta 15 días mediante resolución del órgano competente para la incoación del procedimiento de elaboración.

En nuestra modesta opinión, entendemos que debiera especificarse que el informe jurídico departamental debe ser posterior a la elaboración de la memoria, ya que la propuesta normativa puede haber sufrido modificaciones como consecuencia de las alegaciones contenidas en la misma.

Una vez emitidos los informes citados, el departamento impulsor de la disposición normativa recabará los Informes de Evaluación de Impacto de Género y de Control Económico de las unidades administrativas competentes para emitirlos conforme a la estructura orgánica de la Diputación Foral de Bizkaia. Dichos informes deberán ser emitidos en el plazo de 15 días naturales a partir de la fecha de su recepción en el departamento competente para su emisión.

En relación con la elaboración del Informe de Evaluación de Impacto de Género, es necesario tener en cuenta que con posterioridad a la aprobación del Decreto Foral 2/2017, de 17 de enero, se aprobó la Norma Foral 4/2018, de 20 de junio, para la igualdad de Mujeres y Hombres, mencionada con anterioridad. En el apartado segundo del artículo 25 de dicha Norma Foral se establece que "antes de acometer la elaboración de una disposición o plan, preferentemente cuando estén perfilados los aspectos fundamentales de la futura disposición y aún no se haya redactado el texto por lo menos en su totalidad, el órgano administrativo que lo promueva ha de evaluar el impacto potencial de la propuesta en la situación de las mujeres y de los hombres."

Asimismo, la Disposición Adicional Sexta de la referida Norma Foral refleja que "en un plazo máximo de un año desde la entrada en vigor de la presente Norma Foral, los órganos competentes de la Diputación Foral de Bizkaia revisarán el desarrollo reglamentario en materia de procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general en la Diputación Foral de Bizkaia para adecuarlo a lo establecido en la presente Norma Foral."

Pasado el citado plazo de un año, resulta urgente en la actualidad introducir ciertas modificaciones en el Decreto Foral 2/2017, de 17 de enero, al objeto de adaptarlo al mandato expuesto en la Norma Foral 4/2018, de 20 de junio, para la igualdad de Mujeres y Hombres.

Las funciones de coordinación y supervisión de la calidad normativa de los procesos de elaboración de disposiciones normativas de carácter general que deban ser aprobadas por el Consejo de Gobierno de la Diputación Foral o por el Diputado o la Diputada General serán competencia del departamento que tenga atribuida la función de asesoría jurídica general de la Diputación Foral de Bizkaia.

A tal efecto, con carácter previo a la aprobación del anteproyecto o proyecto de disposición normativa, el órgano o unidad administrativa competente en la materia emitirá informe de

legalidad. En él deberán recogerse los siguientes extremos: rango de la norma, calidad técnica del documento, adecuación al Plan Anual Normativo, competencia de la Diputación para aprobar tal disposición, seguimiento de los principios de buena regulación y su reflejo en la exposición de motivos y derogación expresa de otras normas, cuando fuera necesario.

El plazo para emitir el informe de legalidad será de 15 días naturales a partir de la fecha de la recepción de la correspondiente solicitud de informe.

La **aprobación** de los Proyectos de Norma Foral y de las disposiciones normativas de carácter reglamentario viene regulada en el capítulo quinto del Decreto Foral 2/2017, de 17 de enero.

Los anteproyectos de Norma Foral deberán ser aprobados en Consejo de Gobierno y posteriormente se remitirán a las Juntas Generales para su deliberación y posterior aprobación. Los anteproyectos de Norma Foral serán informados por la unidad administrativa que tenga atribuida la función de asesoría jurídica general de la Diputación Foral de Bizkaia y el plazo máximo para su aprobación será de 8 meses contados desde la fecha de la resolución de inicio del procedimiento.

En relación con los proyectos de Decreto Foral, una vez finalizada la tramitación de los mismos, estos se someterán a la aprobación definitiva del Consejo de Gobierno y a su posterior publicación en el "Boletín Oficial del Territorio Histórico de Bizkaia" en el plazo máximo de 6 meses contados desde la fecha de la resolución de inicio del procedimiento.

La aprobación del resto de disposiciones normativas reglamentarias se llevará a cabo por el órgano que fuera en cada caso competente de conformidad con la estructura orgánica de la Diputación Foral en el mismo plazo de tiempo previsto en el párrafo anterior.

Mención especial merece la tramitación de los Decretos Forales Normativos recogido en la disposición adicional primera del Decreto Foral 2/2017. La tramitación de estos proyectos se ajustará a las previsiones recogidas en la presente disposición normativa para la elaboración de disposiciones normativas de carácter general. No obstante, aquellos Decretos Forales Normativos que fueran esencialmente reproducción de normativa europea, estatal o autonómica quedarán exentos de los trámites de consulta pública y audiencia e información pública, como ya se ha comentado.

En cualquier caso, lo dispuesto en el Decreto Foral 2/2017 no será de aplicación a los proyectos de Decretos Forales Normativos a que se refieren el apartado 9 del artículo 11 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia y el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, a excepción del informe de legalidad, que deberá emitirse en el plazo improrrogable de cinco días hábiles.

El apartado 9 del artículo 11 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, y el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, hacen referencia a los Decretos Forales Normativos en materia tributaria. La Diputación podrá dictar disposiciones normativas con rango de Norma Foral en materia tributaria denominadas Decretos Forales Normativos en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico, deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en territorio de régimen común. Asimismo, la Diputación Foral, a propuesta del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, podrá dictar Decretos Forales Normativos, por razones de urgencia, y siempre que convenga establecer o adaptar normas tributarias. De la aprobación de los Decretos forales Normativos se dará cuenta a las Juntas Generales para su posterior ratificación.

La singularidad de este instrumento normativo justifica la simplificación de la tramitación de estos expuesta con anterioridad.

Al objeto de simplificar también la tramitación normativa de determinadas disposiciones, la disposición adicional segunda recoge un listado de exenciones específicas. Así y en todo caso quedarán exentas del procedimiento previsto en el Decreto Foral 2/2017, las disposiciones de carácter general cuyo objeto sea la corrección de errores, la actualización de precios, tarifas, así como la modificación de anexos que incorporen modelos formalizados de solicitudes, autoliquidaciones u otros análogos, siempre que dichas modificaciones no afecten a derechos de las personas destinatarias. Para la aprobación de estas disposiciones de carácter general bastará con la emisión de un informe propuesta departamental que justifique la exención y, en su caso, los informes de evaluación de impacto de género y de control económico.

Asimismo quedarán exentas de los trámites de consulta pública previa y audiencia e información pública las disposiciones de carácter general de la Diputación foral de Bizkaia relativas a los servicios y prestaciones de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia y los contenidos en la Ley 12/2008, de 5 de diciembre, de Servicios Sociales y Decreto 185/2015, de 6 de octubre, de Cartera de prestaciones y servicios del Sistema Vasco de Servicios Sociales, así como las prestaciones económicas no contributivas y otras prestaciones asistenciales de titularidad estatal o autonómica.

También estarán exentas de los trámites de consulta pública previa y audiencia e información pública las disposiciones de carácter general que aprueben las bases y convocatorias de procesos selectivos de acceso a la función pública, la cobertura de puestos de trabajo y en general todo lo relativo al personal, funcionario o laboral o de designación política, de la Diputación Foral de Bizkaia, así como los planes de ordenación de empleo público y recursos humanos, que se regirán por su normativa específica; las disposiciones de carácter general que aprueben las bases y las convocatorias de programas de subvenciones, becas y otras ayudas económicas cuyo contenido sea idéntico o no modifique substancialmente el contenido de las bases y convocatorias que hubieran sido aprobadas con el mismo objeto en ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y las disposiciones de carácter general relativas a cualquier materia, cuyo contenido sea idéntico o no modifique substancialmente el contenido de otras con el mismo objeto a las que sustituyan o cuya vigencia sujeta a plazo hubiera finalizado, siempre que éstas hubieran sido sometidas a los trámites de consulta pública previa y audiencia e información pública para su elaboración y aprobación.

B) Territorio Histórico de Gipuzkoa

El marco regulatorio de esta materia se contiene en la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El artículo 70 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa recoge el procedimiento de elaboración de los anteproyectos de Norma Foral y de los proyectos de disposiciones de carácter general.

En las letras a) y b) del apartado primero del referido artículo 70 se regula la **iniciación** del procedimiento, la cual se realizará, por Orden del Diputado o Diputada Foral titular del Departamento competente por razón de la materia sobre la que versen. Cuando se trate de materias en las que dispongan de atribución competencial directa dos o más Diputadas y Diputados Forales la orden será del Diputado o Diputada General a iniciativa de aquéllas y aquellos.

La orden de iniciación expresará sucintamente el objeto y la finalidad de la norma y llevará

como anexo un informe que determinará su incidencia en el ordenamiento jurídico vigente, su viabilidad económica e incidencia en los presupuestos del Territorio Histórico y los trámites e informes que sean preceptivos según la normativa sectorial y de género, y aquéllos que se estimen procedentes en razón de la materia y el contenido de la regulación propuesta.

Su artículo 70 continúa con la regulación del **desarrollo** del procedimiento de elaboración de los anteproyectos de Norma Foral y de los proyectos de disposiciones de carácter general.

Así, en la letra c) del apartado primero se establece que la redacción de la disposición de carácter general se realizará atendiendo al contenido de la orden de iniciación y al resultado de los estudios e informes que habrán de efectuarse sobre la factibilidad de las normas, su coste y, en su caso, de las medidas correctoras derivadas de la evaluación previa en función de Género y dirigidas a neutralizar su posible impacto negativo.

En todo caso, deberá emitirse por el Departamento que haya instruido el procedimiento un informe jurídico en el que se analice su conformidad con el ordenamiento jurídico.

La letra d) establece que cuando el texto cuente con la conformidad del órgano que ha dictado la orden de iniciación se evacuarán los trámites de audiencia, consulta y, en su caso, información pública que procedan.

Para la regulación de tales trámites se aplicará supletoriamente la Ley del Parlamento Vasco 8/2003, de 22 de diciembre, del Procedimiento de Elaboración de las Disposiciones de Carácter General y la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

La consulta pública y la audiencia e información pública están reguladas en el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En relación con la consulta pública previa, esta se sustanciará con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, a través del portal web de la Administración competente en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma y se llevará a cabo durante un periodo máximo de 15 días hábiles.

A su vez, el apartado segundo del artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas establece que, sin perjuicio de la consulta previa a la redacción del texto de la iniciativa, cuando la norma afecte a los derechos e intereses legítimos de las personas, el centro directivo competente publicará el texto en el portal web correspondiente, con el objeto de dar audiencia a los ciudadanos afectados y recabar cuantas aportaciones adicionales puedan hacerse por otras personas o entidades.

La audiencia y, en su caso, la información pública, se efectuará durante un plazo razonable y no inferior a veinte días hábiles de conformidad con lo establecido en el apartado cuarto del artículo 8 de la Ley 8/2003, de 22 de diciembre, del Procedimiento de Elaboración de las Disposiciones de Carácter General. No obstante, se podrá reducir hasta el mínimo de diez días hábiles cuando razones debidamente motivadas así lo justifiquen.

Una vez incorporados al expediente los resultados de los trámites anteriores y los informes y dictámenes preceptivos se dará, en su caso, nueva redacción al proyecto y a la memoria, que incluirá una breve reseña del procedimiento seguido, del cumplimiento de los requisitos legales y de las repercusiones económicas y se someterá, cuando proceda, al dictamen del órgano consultivo del Territorio Histórico.

En materia de igualdad hay que remitirse al artículo 27 de la Norma Foral 2/2015, de 9 de marzo, para la igualdad de mujeres y hombres. A tenor de lo que establece el artículo 19 de la Ley

4/2005, de 18 de febrero, para la igualdad de Mujeres y Hombres, los anteproyectos de Norma Foral y los proyectos de disposiciones de carácter general de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en su proceso de elaboración y tramitación, se acompañarán del correspondiente informe de evaluación previa de impacto de género.

Con carácter previo es necesaria la realización de una evaluación del impacto en función del género por parte del departamento que promueva el anteproyecto de norma foral o el proyecto de disposición de carácter general. Para su realización los departamentos deberán contar con el asesoramiento de su correspondiente unidad departamental para la igualdad de mujeres y hombres.

Posteriormente, y una vez redactado el anteproyecto de norma foral o el proyecto de disposición de carácter general, y elaborado el informe de evaluación previa del impacto en función del género, el departamento promotor solicitará al Órgano para la Igualdad de Mujeres y Hombres el informe preceptivo que tiene por objeto, por un lado, verificar si el departamento promotor del anteproyecto de norma foral o del proyecto de disposición de carácter general ha aplicado correctamente lo dispuesto en el presente artículo, y por otro, realizar las propuestas de mejora que considere necesarias.

Ultimado el procedimiento establecido, el texto se someterá a la **aprobación** del órgano competente, debiendo figurar como anexo, cuando proceda, la relación de disposiciones derogadas o modificadas, tal y como establece la letra f del apartado primero del artículo 70 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Cuando el texto del proyecto afecte a más de un Departamento y no cuente con la conformidad de alguno de los directamente interesados, corresponderá al Diputado o Diputada General decidir la inclusión del asunto en los debates de las reuniones del Consejo de Gobierno Foral.

C) Territorio Histórico de Araba

El Decreto Foral 29/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de mayo, que aprueba el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general, las guías para la elaboración de los informes de impacto normativo y de impacto de género y las directrices de técnica normativa, constituye el instrumento normativo básico en esta materia.

En Araba el procedimiento de elaboración de anteproyectos de norma foral se ha ido configurando a través de una serie de normas, en cuyo inicio se encuentran las Normas Forales 52/1992, de 18 de diciembre, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Diputación Foral, la 53/1992, de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Araba, la Norma Foral General Tributaria y el Reglamento de Juntas Generales de Araba.

Posteriormente, la Diputación Foral de Araba, a través del Decreto Foral 48/2003, del Consejo de Gobierno Foral de 31 de julio, estableció un procedimiento interno a seguir para la elaboración de sus disposiciones de carácter general, así como una serie de directrices de técnica normativa para determinar la estructura y forma de dichas disposiciones y otras recomendaciones complementarias sobre aspectos ortográficos.

Por último, en sede foral, se aprobó la Norma Foral 1/2017, de 8 de febrero, de Transparencia, Participación Ciudadana y Buen Gobierno, que además de contemplar una evaluación previa de impacto de los anteproyectos de norma foral, contiene el mandato de elaborar, en el plazo de seis meses desde su entrada en vigor, unas directrices de técnica normativa con pautas y criterios para mejorar la claridad y calidad de las normas.

Todo ello ha hecho necesario la aprobación del referido Decreto Foral 29/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de mayo, que aprueba el procedimiento de elaboración

de disposiciones de carácter general, las guías para la elaboración de los informes de impacto normativo y de impacto de género y las directrices de técnica normativa, al objeto de agilizar la tramitación de las iniciativas normativas que se promuevan en el seno de la Diputación Foral de Araba, respetando las garantías necesarias para asegurar los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

El Decreto Foral 29/2017 contiene cuatro anexos, una disposición transitoria, una derogatoria y una final que determina su entrada en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Araba.

El anexo I, al objeto de dar cumplimiento a los principios inspiradores de todo ordenamiento jurídico, desarrolla un adecuado procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general que, además de ofrecer garantías que permitan la aprobación de normas de elevada calidad técnica, obliga a la aprobación de un Plan Anual Normativo y a su evaluación, a la observancia de los principios de buena regulación establecidos en la normativa básica, mejorando asimismo la participación de la ciudadanía en la elaboración normativa.

A continuación, con el propósito de precisar el contenido de los estudios e informes sobre la necesidad y oportunidad de las disposiciones proyectadas, así como de la memoria económica y del informe sobre el impacto por razón de género que deben acompañar a los anteproyectos de normas forales y a los proyectos de las disposiciones de carácter general de la Diputación Foral de Araba, los anexos II y III contienen guías metodológicas para la elaboración del informe de impacto normativo y del informe de impacto en función del género, respectivamente.

Por último, con la finalidad de garantizar la calidad normativa, el anexo IV recoge una serie de directrices de técnica normativa en dos facetas, la estructura interna y el lenguaje en que se expresan, que se complementan para dar a cada precepto la formulación más idónea.

La sección primera del capítulo tercero del Anexo I regula la **iniciación** del procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general. El artículo 7 establece que el procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general se iniciará por el titular del departamento competente por razón de la materia sobre la que versen. Cuando así se establezca en otras disposiciones normativas, o cuando se trate de materias en las que disponen de atribución competencial directa dos o más departamentos, el impulso deberá partir del Consejo de Gobierno Foral o del diputado o diputada general.

La resolución de iniciación expresará sucintamente el objeto de la disposición, la finalidad y razones de interés general que justifican su aprobación, y contendrá una estimación sobre sus repercusiones en el ordenamiento jurídico, con indicación de las normas vigentes sobre el mismo objeto que resulten modificadas de forma explícita o implícita. Asimismo, señalará los trámites e informes que se estiman procedentes en razón de la materia y el contenido de la regulación propuesta.

El artículo 9 regula el trámite de consulta pública previa, a través del cual, con carácter previo a la elaboración del anteproyecto o proyecto de disposición normativa, el departamento competente realizará una consulta pública en la que se recabará la opinión de la ciudadanía y de las organizaciones más representativas sobre los problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa, la necesidad y oportunidad de su aprobación, los objetivos de la disposición y las posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias.

Al igual que en la Diputación Foral de Bizkaia, la consulta pública se llevará a cabo durante un período máximo de quince días naturales desde la fecha de su inserción en la web de la Diputación Foral de Araba. Por el contrario, en el Decreto Foral 29/2017, del Consejo de Gobierno

Foral de 23 de mayo, no se establece obligación alguna de elaborar una memoria resultante del trámite de consulta pública previa.

El artículo 10 regula los supuestos de exención del trámite de consulta pública previa. que son idénticos a los regulados en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2017, de 17 de enero.

La sección segunda del capítulo tercero del Anexo I regula la fase de **Instrucción** del procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general. Mientras en Bizkaia esta fase del procedimiento de elaboración se denomina "Desarrollo", en Araba se habla de "Instrucción" del procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general.

La redacción de los anteproyectos o proyectos se realizará atendiendo al contenido de la orden de iniciación, teniendo en cuenta las opciones de regulación que mejor se acomoden a los objetivos perseguidos y al resultado de las consultas que se realicen. Una vez redactadas las propuestas de textos normativos, deberán contar con la aprobación previa del órgano que haya dictado la resolución de iniciación, antes de evacuar los trámites de negociación, audiencia y consulta que procedan.

El artículo 13 del Decreto Foral 29/2017, de 23 de mayo, regula el trámite de audiencia e información pública, con la finalidad de que la ciudadanía y entidades afectadas por el objeto de la norma puedan realizar cuantas aportaciones consideren pertinentes.

Al igual que en Bizkaia, la audiencia y, en su caso, la información pública, se efectuará durante un plazo de quince días naturales. No obstante, se podrá reducir hasta el mínimo de ocho días naturales cuando razones debidamente motivadas así lo justifiquen.

El apartado cuarto del referido artículo 13 regula los supuestos de exención del trámite de audiencia e información pública. Estos coinciden básicamente con los supuestos recogidos en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2017, de 17 de enero. Así, se prescindirá del trámite de audiencia e información pública cuando el anteproyecto o proyecto normativo tenga por objeto normas presupuestarias, cuando concurran razones graves de interés público que lo justifiquen, cuando para su eficacia y validez deban someterse a convalidación por las Juntas Generales de Araba o aquellos cuyo contenido fundamental se incorpore al ordenamiento foral por imperativo legal.

Asimismo, se prescindirá del trámite de audiencia y de información pública respecto de las disposiciones de carácter general de carácter organizativo, los procedimientos administrativos derivados de su potestad de auto- organización, así como la organización de los servicios de titularidad foral y aspectos procedimentales relativos al acceso y prestación de los mismos.

El artículo 14 en su apartado primero establece que, una vez finalizado el trámite de audiencia e información pública, el órgano competente del departamento impulsor deberá elaborar una memoria, un informe de impacto normativo y un informe de evaluación previa de impacto en función del género. No se establece plazo alguno para la emisión de dichos informes.

El informe de impacto normativo es el documento en el que se recoge y unifica la información que acompaña a un anteproyecto de norma foral o proyecto de disposición de carácter general, justificando su oportunidad y necesidad y realizando una estimación del impacto en diferentes ámbitos de la realidad que tendrá su aprobación.

El Anexo II del Decreto Foral 29/2017 contiene una guía para la elaboración del informe de impacto normativo. Se trata de una guía muy detallada y que consta de tres apartados fundamentales: oportunidad y conveniencia de la propuesta normativa, contenido, análisis jurídico y descripción de la tramitación y otros impactos.

El informe de evaluación previa del impacto en función del género de la disposición normativa,

que deberá acompañar a los anteproyectos de norma foral, a los proyectos de decretos forales normativos y a los decretos forales del Consejo de Gobierno Foral salvo los de estructura orgánica y funcional, deberá ser remitido al Servicio de Igualdad de la Diputación Foral de Araba, órgano de verificación, con la finalidad de que éste realice las observaciones pertinentes y las remita para su modificación, si fuera necesario, con objeto de garantizar un impacto de género positivo tras la aprobación de la disposición normativa.

Dicho informe de impacto en función del género se cumplimentará en los términos previstos en el Anexo III del Decreto Foral. Dicho anexo contiene una guía para la elaboración del informe de impacto de género y consta de cuatro apartados: fundamentación y objeto del informe, identificación de la pertinencia de género de la disposición, valoración del impacto de género de la disposición y contenidos que la disposición incorpora o debe incorporar para garantizar un impacto positivo.

Una vez emitidos los documentos citados anteriormente, y, en su caso, el informe de la Comisión Consultiva, el departamento impulsor del texto normativo recabará el informe de control económico-normativo de la unidad administrativa competente para emitirlo conforme a la estructura de la Diputación Foral de Araba.

Además, en la elaboración de anteproyectos de Norma Foral, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 68 y 69 de la Norma Foral 52/1992, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Diputación Foral de Araba, deberá emitirse un informe de incidencia presupuestaria de la unidad administrativa competente para ello.

En el artículo 15 del Decreto Foral 29/2017 se establece que en los casos en los que, según lo dispuesto en el Decreto Foral del Consejo de Diputados 40/1999, de 30 de marzo por el que se crea la Comisión Consultiva de la Administración Foral de Araba, proceda el dictamen de dicha Comisión, antes de la presentación del proyecto de disposición de carácter general al órgano competente para su aprobación, se debe solicitar la emisión de dicho dictamen, acompañando a la solicitud el texto del anteproyecto de disposición de carácter general, la memoria e informes emitidos y las consultas realizadas.

Las funciones de coordinación y supervisión de la calidad normativa de los procesos de elaboración de disposiciones de carácter general que deban ser aprobados por el Consejo de Gobierno Foral, por el diputado o diputada general o por las diputadas y diputados forales serán competencia del Servicio de la Secretaría General de la Diputación Foral de Araba. A tal efecto, con carácter previo a la aprobación del anteproyecto o proyecto de disposición de carácter general, el órgano competente del Servicio previamente mencionado controlará la legalidad del mismo.

Al igual que en Bizkaia, el Consejo de Gobierno Foral podrá acordar, a propuesta del departamento promotor, la tramitación urgente de procedimientos de elaboración y aprobación de anteproyectos de norma foral, de decretos normativos de urgencia fiscal, o de proyectos de decretos forales cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: Cuando sea necesario que la norma entre en vigor en el plazo exigido para la transposición del Derecho de la Unión Europea o el establecido en normas básicas estatales o leyes del Parlamento Vasco; Cuando en el ámbito tributario, se trate de la adaptación de leyes estatales y su incorporación al ordenamiento jurídico foral, siempre que ello no implique cambios sustanciales en el contenido de tales regulaciones y cuando concurran otras circunstancias extraordinarias que, no habiendo podido preverse con anterioridad, exijan la aprobación urgente de la disposición.

En la tramitación por vía de urgencia no será preciso realizar el trámite de consulta pública previa.

En la sección III del capítulo III se regula la **aprobación** del procedimiento. El artículo 18

hace referencia a la aprobación de los proyectos de norma foral y de decretos normativos de urgencia fiscal. Así una vez finalizada la tramitación de los anteproyectos de norma foral y de decretos normativos de urgencia fiscal, el Consejo de Gobierno Foral conocerá el texto definitivo con la documentación que le acompañe y procederá a su aprobación, así como su remisión a las Juntas Generales de Araba para su deliberación y posterior aprobación, convalidación o derogación, según sea el caso.

El artículo 19 regula la aprobación de las disposiciones de carácter general. Una vez finalizada la tramitación de los proyectos de decretos forales del Consejo de Gobierno Foral, se someterán a la aprobación definitiva por dicho órgano y a su posterior publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Araba. La aprobación del resto de disposiciones normativas de carácter general se llevará a cabo por las diputadas y diputados forales competentes, debiendo asimismo ser objeto de publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Araba.

El capítulo IV hace referencia a la evaluación del Plan Anual Normativo. Como sucede en Bizkaia, antes del 30 de junio de cada ejercicio el Consejo de Gobierno Foral aprobará mediante acuerdo, a propuesta del departamento competente en materia de transparencia, un informe anual en el que se recoja el grado de cumplimiento del Plan Anual Normativo del año anterior. El informe será difundido a través del Portal de Transparencia de la Diputación Foral de Araba.

El decreto finaliza con dos disposiciones adicionales. La disposición adicional primera establece que lo dispuesto en este Decreto Foral no será de aplicación a los proyectos de decretos normativos de urgencia fiscal, a que se refiere el capítulo cuarto del título segundo de la Norma Foral 52/1992 de 18 de diciembre, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Diputación Foral de Araba, a excepción del informe de impacto normativo y del control de legalidad.

La disposición adicional segunda contiene una serie de exenciones específicas que coinciden en su totalidad con las reguladas en la disposición adicional segunda del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2017, de 17 de enero, por el que se regula el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general en la Diputación Foral de Bizkaia.

VII. CONCLUSIONES

La mejora en el desarrollo normativo debe entenderse como una política pública en sí misma, de carácter transversal e indispensable, que debe funcionar como premisa de desarrollo de cualquier intervención pública para garantizar la consecución de sus objetivos.

Por una parte, se debe asegurar la legalidad, acierto y oportunidad de la disposición para conseguir que las normas sean adecuadas a su finalidad.

Por otra parte, la simplificación y agilización de los trámites del procedimiento de elaboración de disposiciones debe preservar la calidad de las normas y las plenas garantías jurídicas. Por eso no es sencillo agilizar las fases del procedimiento respetando, al mismo tiempo, los principios de una buena gobernanza y el marco normativo básico que nos obliga en muchos de los trámites.

En relación con este ámbito de normativa básica, la sentencia del Tribunal Constitucional 55/2018, de 24 de mayo, que hemos analizado, delimita la competencia estatal para legislar sobre los principios de calidad regulatoria.

Esta sentencia se pronuncia, entre otras cuestiones, sobre si el Estado puede imponer reglas, a partir de la competencia para fijar las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas que le atribuye el artículo 149.1.18 CE, sobre todos los aspectos que afectan a la forma en que las Comunidades Autónomas han de elaborar sus anteproyectos legislativos. Y la respuesta, como se ha visto, es que el Estado no puede imponer todas y cada una de esas reglas y que la regulación impugnada invade competencias por descender a cuestiones de detalle que desbordan el ámbito de lo básico,

y lesionan la potestad de autoorganización de dichas Comunidades.

En la parte de la sentencia que se refiere a la planificación normativa o reglamentaria impuesta a las Comunidades Autónomas, el Tribunal Constitucional censura con claridad una invasión competencial que no puede entenderse amparada en el título constitucional de bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas.

Pero una vez defendido un marco competencial no siempre respetado por el Estado, cabe plantearse si la inaplicación de los preceptos impugnados puede mejorar nuestro procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general.

En primer lugar, el artículo 129 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo común de las Administraciones Públicas recoge los principios a los que ha de ajustar su ejercicio la Administración; esto es, necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. A este respecto, es incuestionable que la elaboración de cualquier disposición debe ser acorde a dichos principios y resulta paradójico, en nuestra opinión, que el Tribunal Constitucional dictamine que, precisamente, una declaración de principios sea contraria al orden constitucional de competencias por superar el ámbito de lo básico.

En segundo lugar, pasamos a analizar la planificación normativa regulada en el artículo 132 de dicha ley. Esta planificación ex ante, además de garantizar una mayor seguridad jurídica, sistematiza la previsión de producción normativa del año siguiente y eso no sólo es una garantía de transparencia que favorece la participación de la ciudadanía, sino que se ha convertido en un instrumento muy útil para la planificación de los servicios que participamos en el desarrollo normativo.

En tercer lugar, el artículo 130 de la citada ley establece la obligatoriedad de una evaluación, ex post, en la que las Administraciones revisarán periódicamente su normativa vigente para adaptarla a los principios de buena regulación y para comprobar la medida en que las normas en vigor han conseguido los objetivos previstos. A este respecto y en nuestra opinión, lo razonable sería que más que una evaluación periódica de la normativa en vigor hubiese una evaluación continua y cuando una disposición no cumpla con los objetivos que justificaron su aprobación, se modifique o se derogue.

Finalmente, la Ley 39/2015 en su artículo 133 regula la participación de la ciudadanía y de las organizaciones o asociaciones que agrupen o representen a las personas cuyos derechos o intereses legítimos se vieran afectados por la norma.

Como hemos visto, la participación ciudadana en el proceso de elaboración normativa establece tres cauces distintos que tienen como objetivo recabar la opinión de la ciudadanía en tres momentos diferenciados de su tramitación que son los siguientes: la consulta pública previa, la información pública y la audiencia.

La sentencia analizada declara este artículo contrario al orden constitucional salvo en el inciso de que, "*con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública*", y el apartado que dispone que " *podrá prescindirse de los trámites de consulta, audiencia e información públicas previstos en este artículo en el caso de normas presupuestarias u organizativas*".

Y si bien es cierto que el citado artículo desciende al detalle cuando concreta sobre qué aspectos se recabará la opinión de las personas y de las organizaciones más representativas afectadas por la futura norma, sí consideramos fundamental que se asegure esa participación a lo largo de todo el proceso de elaboración; porque la participación, además de un principio de buena gobernanza, es el establecimiento de un diálogo con la ciudadanía para posibilitar el debate, la reflexión y su contribución en la toma de decisiones.

BIBLIOGRAFÍA

CANO MONTEJANO, José Carlos (2013): Informe Hiperregulación en la Unión Europea, Foro Europa Ciudadana.

OECD Public Governance Reviews. "Spain: From Administrative Reform to Continuous Improvement".

Jiménez Asensio, R. "El procedimiento de elaboración de disposiciones normativas en la Ley 39/2015 tras la Sentencia del Tribunal Constitucional". Blog "*La mirada institucional*".

LEGISLACIÓN

Estado:

- Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

- Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.

- Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

- Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

- Orden PRE/1590/2016, de 3 de octubre, por la se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se dictan instrucciones para habilitar la participación pública en el proceso de elaboración normativa a través de los portales web de los departamentos ministeriales.

- Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

- Pleno. Sentencia 55/2018, de 24 de mayo de 2018. Recurso de inconstitucionalidad 3628-2016. Interpuesto por el Gobierno de la Generalitat de Cataluña en relación con diversos preceptos de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de Orden PRE/1590/2016, de 3 de octubre, por la se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se dictan instrucciones para habilitar la participación pública en el proceso de elaboración normativa a través de los portales web de los departamentos ministeriales las administraciones públicas.

Comunidad Autónoma del País Vasco:

- Ley 8/2003, de 22 de diciembre, del procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general.

- Ley 12/2008, de 5 de diciembre, de Servicios Sociales.

- Decreto 185/2015, de 6 de octubre, de Cartera de prestaciones y servicios del Sistema Vasco de Servicios Sociales.

- Proyecto de Ley del Procedimiento de Elaboración de las Disposiciones de Carácter General, aprobado en Consejo de Gobierno del 22 de enero de 2019.

Territorio Histórico de Bizkaia:

- Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia.

- Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio de Bizkaia.

- Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2017, de 17 de enero, por el que se regula el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general en la Diputación Foral de Bizkaia.

- Acuerdo de la Diputación Foral de Bizkaia, de 4 de julio de 2017, por el que se aprueban las Directrices de Técnica Normativa de la Diputación Foral de Bizkaia.

- Norma Foral 4/2018, de 20 de junio, para la igualdad de Mujeres y Hombres.

Territorio Histórico de Gipuzkoa:

- Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

- Norma Foral 2/2015, de 9 de marzo, para la igualdad de mujeres y hombres.

Territorio Histórico de Araba.

- Norma Foral 52/1992, de 18 de diciembre, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Diputación Foral de Álava.

- Norma Foral 53/1992, de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava.

- Decreto Foral 40/1999, del Consejo de Diputados de 30 de marzo, por el que se crea la Comisión Consultiva de la Administración Foral de Álava.

- Decreto Foral 48/2003, del Consejo de Gobierno Foral de 31 de julio, que aprueba el procedimiento para la elaboración de disposiciones de carácter general y las directrices de técnica normativa para la elaboración y control de dichas disposiciones y de los Proyectos de Norma Foral.

- Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

- Reglamento de funcionamiento de las Juntas Generales de Álava aprobado mediante Norma Foral 17/2013, de 22 de abril.

- Norma Foral 1/2017, de 8 de febrero, de Transparencia, Participación Ciudadana y Buen Gobierno del sector público de Álava.

- Decreto Foral 29/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de mayo, que aprueba el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general, las guías para la elaboración de los informes de impacto normativo y de impacto de género y las directrices de técnica normativa.

SOFT LAW

COM (2003) 623 final, 24.10.2003, Primer informe sobre la aplicación del marco de acción "Actualizar y simplificar el acervo comunitario".

COM (2010) 543 final, 8.10.2010, "Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Normativa inteligente en la Unión Europea."

COM (2017), 14.11.17, "Task force on subsidiarity, proportionality and doing less more efficiently".

CARLOS DAVID DELGADO SANCHO (*)

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 18 de la Constitución española garantiza, entre otros, el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar, y a la inviolabilidad del domicilio, aclarando que "ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito". Los derechos fundamentales son inherentes a la persona, por tanto, anteriores a la formación de los Estados y al nacimiento de los ordenamientos jurídicos, los cuales se limitan a protegerlos y garantizarlos, pero en ningún caso los crean, y aunque no tienen carácter absoluto son inviolables, ya que ninguna persona, pública o privada, tiene poderes ni facultades para suprimirlos, ni agravarlos, en consecuencia, siendo muy importante su rango constitucional, su máxima garantía radica en la interpretación que hagan los Tribunales de los citados textos normativos, de forma que una sociedad será tanto más democrática cuanto más se respeten los derechos y libertades inherentes a la persona.

Los derechos básicos de los ciudadanos han experimentado un proceso creciente de internacionalización, pues no solo se regulan en las constituciones de los países democráticos, sino en los convenios internacionales, de forma que hay que interpretarlos conforme a la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (CE 10.2), entre los que podemos citar el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Roma,1950), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Nueva York, 1966) y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 diciembre de 2000 (versión consolidada subsiguiente al Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007). De los citados tratados nos interesa reproducir el artículo 8 del Convenio de Roma que, tras proclamar que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia, señala que "no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás".

De este artículo hay que resaltar la frase "esta injerencia esté prevista por la ley", pues solo el Juez puede autorizar la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, si bien con diferente finalidad, pues mientras la entrada autorizada por el Juez de instrucción es inherente al registro, la dictada por el Juez de lo contencioso solo permite la ejecución forzosa de los actos administrativos, por lo demás, el Director General de Hacienda de los Territorios Históricos de Alava, Bizkaia y Gipuzcoa puede autorizar la entrada en los domicilios que no estén protegidos constitucionalmente, en similares términos, el registro solo podrá ser autorizado por el Juez competente, en especial, el registro de los sistemas informáticos del contribuyente será autorizado cuando se aprecien indicios de criminalidad, pero mientras la Ley de enjuiciamiento criminal habilita al Juez de instrucción para autorizar el registro, el Juez de lo contencioso solo podrá autorizar el registro para la ejecución forzosa de los actos administrativos.

2. CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE DOMICILIO

Las normas forales (Alava: Norma Foral 6/2005, artículo 109; Bizkaia: Norma Foral 2/2005, artículo 111; Gipuzkoa: Norma Foral 2/2005, artículo 109) que regulan la entrada y el registro en el domicilio del contribuyente exigen que los mismos se

(*) Inspector de Hacienda del Estado.

practiquen con el consentimiento del morador, libre e informado, o bien con la pertinente autorización judicial, por ejemplo, el artículo 111 de la Norma Foral 2/2005 dice: "Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial".

La sentencia 22/1984 del Tribunal Constitucional, de 17 de febrero, es la primera que analiza la inviolabilidad del domicilio, y de ella podemos deducir los dos requisitos que debe reunir el citado concepto, uno objetivo, constituido por un espacio separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido, otro subjetivo, variable en función de la naturaleza jurídica de la persona, en las físicas, tendente a ejercitar la propia intimidad personal o familiar, en las jurídicas, para preservar su ámbito de privacidad, de forma que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho fundamental de la persona que garantiza su ámbito de intimidad o privacidad dentro del espacio que la misma elige, el cual queda exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública, incluidas las que puedan realizarse sin penetración física en el mismo, por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos[1], en palabras de la sentencia 228/1997 del Tribunal Constitucional, de 16 de diciembre, " la inviolabilidad del domicilio tiene por objeto proteger un ámbito de privacidad que se proyecta sobre un determinado espacio físico cuyo titular reserva y excluye del conocimiento ajeno", por tanto, tiene carácter instrumental respecto de la protección de la intimidad personal y familiar, pero no protege la propiedad de los inmuebles ni otras titularidades reales u obligacionales relativas a los mismos que puedan otorgar una facultad de exclusión respecto de terceros, por ejemplo, son domicilios constitucionalmente protegidos, los jardines (STS 2ª, 04.11.2002, recurso 236/2002), las habitaciones de un hotel (STC 10/2002, de 17 de enero), los camarotes de las embarcaciones (STS 2ª, 29.04.2011, recurso 10626/2010), la rebotica de una farmacia (STS 2ª, 03.09.2002, recurso 1601/2000), por el contrario, no todo espacio cerrado ni todo lugar que necesite el consentimiento del titular para que terceros puedan entrar en él lícitamente constituye domicilio constitucionalmente protegido, entre otros, los automóviles (STC 197/2009, de 28 de septiembre), los contenedores (STS 2ª, 23.06.2005, recurso 193/2004), las taquillas de los trabajadores (STS 2ª, 05.07.2003, recurso 985/2000), las cajas de seguridad (STS 2ª, 19.02.2003, recurso 1276/2000), los bares (STS 2ª, 22.11.2016, recurso 304/2016), los reservados de un club de alterne (STS 2ª, 16.04.2004, recurso 737/2002), un cajón de madera colocado en los bajos de una caravana accesible desde el exterior (STS 2ª, 18.10.1996, recurso 1678/1995), etc.

La sentencia 137/1985 del Tribunal Constitucional, de 17 de octubre, extiende la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas[2] con base, no en el concepto de intimidad, sino en el de privacidad, de manera que no estarían constitucionalmente protegidos los locales abiertos al público durante los días y horas de apertura, las fábricas, almacenes, talleres, garajes, etc., por ejemplo, la sentencia 69/1999, de 26 de abril, indica: "Por tanto, cabe entender que el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar. Si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario, esto es, el referido a la vida

1 La sentencia de 20 de abril de 2016 (TS 2ª, recurso 1789/2015) anula la de instancia, al considerar que la observación realizada –valiéndose de unos prismáticos- por los agentes de policía del interior de la vivienda del principal acusado desde un inmueble próximo, vulnera el artículo 18.2 de la Constitución, sin que pueda aceptarse que unas persianas no bajadas o unas cortinas no corridas por el morador transmiten una autorización implícita para la observación del interior del inmueble.

2 El concepto constitucional de domicilio de las personas jurídicas es más amplio que el de sus homónimos de derecho privado o público (STC 22/1984, de 17 de febrero), en concreto, más amplio que el domicilio social o fiscal.

personal y familiar, solo predicable de las personas físicas. De suerte que, en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, solo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros[3]".

Esta doctrina del Tribunal Constitucional produjo la modificación, vía Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal[4], del artículo 554 de la Ley de enjuiciamiento criminal, al que añade un número cuarto, pero inexplicablemente la citada reforma solo hace referencia al domicilio de las personas jurídicas "imputadas", luego entonces, durante la sustanciación del proceso penal ¿la entrada en el domicilio de las personas jurídicas "no imputadas" requiere autorización judicial? La respuesta es negativa, pues como indica la sentencia de 20 de febrero de 2014 (TS 2ª, recurso 1183/2013): "Idéntica tutela debiera dispensarse a la persona jurídica imputada que a la no imputada. Que la responsabilidad penal alcance a la persona jurídica no imponía nuevas previsiones en materia de medidas de investigación invasivas de derechos fundamentales. No ha pensado así el legislador y la Ley 37/2011 añadió un nuevo apartado cuarto al artículo 554 –entrada y registro domiciliario- con esta previsión que sirve de base al recurrente para su argumento: «Tratándose de personas jurídicas imputadas, el espacio físico que constituya el centro de dirección de las mismas, ya se trate de su domicilio social o de un establecimiento dependiente, o aquellos lugares en que se custodien documentos u otros soportes de su vida diaria que queden reservados al conocimiento de terceros»".

La entrada y registro en el despacho de profesionales[5] requiere autorización judicial, al verse afectados otros derechos fundamentales, como el secreto profesional, la intimidad de los clientes, el derecho a no declarar contra sí mismo, etc., así lo corrobora la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 22 de mayo de 2008 *(Iliya Stefanov c. Bulgaria*), y, en nuestro país[6], la sentencia de 5 de diciembre de 2012 (TS 2ª, *Caso Ballena Blanca*, recurso 2216/2011) que en lo relativo a los despachos de abogados señaló que "la línea jurisprudencial más común es la de considerar que se precisa de autorización judicial para su registro, dada la naturaleza de la actividad que en ellos se desarrolla y la eventualidad de que se busquen datos o efectos reservados que puedan afectar a la intimidad y ámbito privado de la persona, y de los que, en este caso, el abogado se convierte en custodio", debiendo especificar el auto judicial si el registro se refiere a los datos del propio profesional o a los de alguno o todos de sus clientes, pues como afirma Bosch Cholbi[7] "allí donde estén ubicados los do-

3 Los locales de una empresa mercantil, de acuerdo con la sentencia de 24 de abril de 2010 (TS 3ª, recurso 3791/2006), tienen diferentes grados de protección dependiendo de su destino, pues los utilizados para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento están amparados por la protección constitucional, y a falta de consentimiento –correctamente informado y terminantemente libre-, será necesario autorización judicial, sin embargo, el resto de locales –establecimientos abiertos al público, centros laborales, comerciales, etc.- no son domicilio constitucionalmente protegido, de forma que la autorización del Director General de Hacienda habilita la entrada en los mismos.

4 No tiene rango de ley orgánica, por lo que vulnera el artículo 81.1 de la Constitución.

5 La sentencia de 20 de junio de 2003 (TS 2ª, recurso 2742/2001) dispone que nada tienen que ver las oficinas de una gestoría con el concepto de domicilio construido por el Tribunal Constitucional.

6 La sentencia de 15 de noviembre de 2016 de la Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, recurso 3/2016) confirma la del Juzgado Central que condenó como cooperadores necesarios de un delito contra la Hacienda Pública al asesor fiscal, quien diseñ**ó** la operación conocida como *Sándwich Holandés*, y a la abogada, por ser conforme a derecho que la investigación de los clientes defraudadores se iniciara registrando el despacho profesional que facilitaba los conocimientos necesarios para urdir la trama evasora.

7 José Luis Bosch Cholbi. "La entrada y registro domi-

cumentos de la vida diaria de esa otra empresa –persona física o jurídica- o despacho profesional –v.gr. la contabilidad o archivos informáticos de la gestión y dirección de esa otra empresa- en el despacho u oficina de su abogado o asesor fiscal, tendrán la consideración de domicilio constitucionalmente protegido para la empresa titular de los datos".

3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El principio de proporcionalidad se aplica fundamentalmente en la adopción de medidas cautelares, en el apremio contra el patrimonio del deudor, en la individualización de la pena y la sanción administrativa, así como en la restricción de derechos, en este último aspecto, la limitación de todo derecho fundamental, y la inviolabilidad del domicilio y el respeto a la intimidad del contribuyente, no son una excepción, deben ser proporcionales, y ello con independencia del orden jurisdiccional que estemos analizando, en lo que ahora importa, tanto el Juez de lo penal como el de lo contencioso deben respetar el citado principio en los autos judiciales que autoricen la entrada en el domicilio del contribuyente, comparando fines y medios, por lo que el citado principio también es conocido como "proporcionalidad de los medios", "proporcionalidad del sacrificio", "proporcionalidad de la injerencia", "prohibición de exceso", etc., de manera que la resolución judicial que autoriza la entrada domiciliaria encarna una idea de justicia material, cual es la proscripción de todo sacrificio del derecho inútil, innecesario o desproporcionado, si bien como afirma Barnes Vázquez[8], el principio de proporcionalidad ni constituye un instrumento para imponer el propio y legítimo concepto de lo que es o no proporcionado, ni tampoco autoriza un juicio positivo, esto es, si la intervención judicial pudo ser más proporcionada, por lo que no sirve para medir o encontrar la solución más idónea, de mayor equilibrio, el medio óptimo por más moderado, sino solo para anular aquellas injerencias que se sitúen en el extremo inferior de la escala.

Señala González-Cuéllar Serrano[9] que el principio de proporcionalidad en el derecho español comenzó a ser objeto de estudio a finales de la década de los ochenta, si bien es obra inicial de la más alta jurisprudencia de la Prusia del siglo XIX, que ya no concibe la actividad de policía como un poder ilimitado, sino como una potestad lícita en la medida que sea imprescindible y adecuada a los fines que persigue, adquiriendo carta de naturaleza a través de la "teoría de los tres escalones", esto es, que la medida limitadora de los derechos sea útil, necesaria y proporcional, elementos del principio de proporcionalidad que tienden a conseguir un fin legítimo con las medidas menos restrictivas, ponderando los beneficios obtenidos con los sacrificios infligidos. El test de proporcionalidad requiere subir los escalones antes citados, superando los tres juicios de valor que pasamos a enumerar:

1. Utilidad o juicio de adecuación, que analiza la capacidad de la medida para conseguir los fines legalmente establecidos, si bien un fin legítimo no convierte por sí mismo en adecuados los medios utilizados para alcanzarlo; se, trata de un juicio "de mínimos", acorde con el reconocimiento al legislador de un margen amplio de valoración política en el ejercicio de su competencia legislativa, que no conlleva un control de calidad o perfectibilidad de la norma, sino solamente verifica si la utilidad o adecuación de la injerencia supera el test de mínimos para lograr el fin perseguido.

2. Necesidad o juicio de indispensabilidad, pues solo se podrán restringir derechos cuando resulte estrictamente necesario para alcanzar los objetivos perseguidos por la norma, por lo que la medida será

ciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios", en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 11-11-2014. Enlace directo: http://wp.me/p2wsiA-1kz Recibido: 6-11-2014; Aceptado: 10-11-2014, ISSN 2386- 5385.

8 Javier Barnes Vázquez. "El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar". *Cuadernos de Derecho Público,* nº 5/1998.

9 Nicolás González–Cuéllar Serrano. "El principio de proporcionalidad en el Derecho Procesal Español". *Cuadernos de Derecho Público,* nº 5/1998.

innecesaria cuando exista un medio alternativo, menos restrictivo de derechos, que consiga proteger el bien jurídico de forma similar, aunque no tiene por objeto seleccionar el mejor medio de todos los imaginables, el más eficaz, sino tan solo expulsar al innecesario[10].

3. Proporcionalidad en sentido estricto, ya que una medida será ponderada o equilibrada cuando se deriven más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (STC 66/1995, de 23 de mayo); se trata de un principio utilitarista, que pondera la libertad o los derechos individuales sacrificados por la intervención legislativa y los beneficios en términos de mayores márgenes de utilidad social que se deriven de su aplicación, pero que no cuestiona la validez del fin en sí mismo, ni los beneficios o costes que aisladamente entraña la aplicación de la medida de que se trate, sino la relación o proporción entre unos y otros.

En el último trimestre del año 2015, el principio de proporcionalidad se ha consolidado en nuestro ordenamiento jurídico, tanto en el orden penal como en el administrativo, en lo atinente al proceso penal, el legislador español ha tardado casi cuarenta años –situación denunciada en la sentencia 184/2003 del Tribunal Constitucional, de 23 de octubre–, en regular las medidas de investigación tecnológica, al promulgar la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de enjuiciamiento criminal, pues con anterioridad tan solo un lacónico artículo 579 de dicha norma procesal daba contenido al artículo 18.3 de la Constitución, precepto que autorizaba al Juez de instrucción para intervenir las comunicaciones telefónicas por un periodo de tres meses, prorrogable por iguales periodos. Tras la reforma de 2015, el artículo 588 bis.a) de nuestra ley decimonónica regula los principios de especialidad, idoneidad, excepcionalidad, necesidad y proporcionalidad de la medida que *mutatis mutandi* podemos trasponer al derecho a la inviolabilidad del domicilio y al respeto de la intimidad del contribuyente, matizando en relación a la proporcionalidad en sentido estricto: "Las medidas de investigación solo se reputarán proporcionadas cuando, tomadas en consideración todas las circunstancias del caso, el sacrificio de los derechos e intereses afectados no sea superior al beneficio que de su adopción resulte para el interés público y de terceros".

En lo referente al procedimiento administrativo, las leyes 39 y 40 del año 2015 regulan el principio de proporcionalidad para limitar los poderes de la Administración, tanto en lo que afecta a la iniciativa legislativa y la potestad para dictar reglamentos y otras disposiciones, como en lo relativo a los principios de intervención de las Administraciones públicas para el desarrollo de una actividad. En este último aspecto, el artículo 4.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, dispone que "las Administraciones públicas que, en el ejercicio de sus respectivas competencias, establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, deberán aplicar el principio de proporcionalidad y elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias".

4. PRUEBA ILÍCITA Y PRUEBA IRREGULAR

La Constitución garantiza el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, pero las obtenidas

10 El Tribunal Constitucional, en sentencia 161/1997, de 2 de octubre, señala: "Como hemos dicho en otras ocasiones, el control del Tribunal Constitucional sobre la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero de la misma eficacia tiene un alcance y una intensidad muy limitadas, so pena de arrogarse un papel de legislador imaginario que no le corresponde y de verse abocado a realizar las correspondientes consideraciones políticas, económicas y de oportunidad que le son institucionalmente ajenas y para las que no está constitucionalmente concebido; por ello, esta tacha de desproporción solamente será aplicable cuando las medidas alternativas sean palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la que se critique por desproporcionada".

vulnerando derechos fundamentales, cuestiones terminológicas aparte, son ilícitas, en efecto, el artículo 11.1 de la Ley orgánica del poder judicial, tras proclamar que en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe, afirma que "no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales", pues se considera que prohibir el uso directo de los medios probatorios ilícitos y permitir su aprovechamiento indirecto, vacía la norma de contenido efectivo, ya que la utilización de procedimientos inconstitucionales acabaría indirectamente surtiendo efecto, por el contrario, la prueba irregular, como señala Miranda Estrampes[11], sería aquella obtenida, propuesta o practicada con infracción de la normativa procesal que regula el procedimiento probatorio pero sin afectación nuclear de derechos fundamentales, esto es, se produce una vulneración de la legislación ordinaria, en especial, de la Ley de enjuiciamiento criminal o civil, quedando sometida al régimen de nulidad de los actos procesales (LOPJ 238 y ss), lo que posibilita, en determinados casos, su subsanación o convalidación, si bien sus efectos no se extienden a las demás pruebas[12].

Al igual que el principio de proporcionalidad, el régimen jurídico de la prueba ilícita y el de la prueba irregular, se aplica en todos los órdenes jurisdiccionales, si bien para determinar la ilegalidad de una prueba determinada habrá que acudir a las normas procedimentales del respectivo orden jurisdiccional, bien entendido que en el orden penal, la presunción de inocencia traslada la carga de la prueba a la acusación, ya que nadie está obligado a probar su inocencia, por lo que la prueba de cargo debe ser suficiente, constitucionalmente obtenida, legalmente practicada y racionalmente valorada.

Prueba ilícita es exclusivamente la obtenida violentando derechos y libertades fundamentales, tal y como dispone el artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985, que trae causa de la sentencia 114/1984 del Tribunal Constitucional, de 29 de noviembre, del siguiente tenor: "Aun careciendo de regla legal expresa que establezca la interdicción procesal de la prueba ilícitamente adquirida, hay que reconocer que deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de inviolables (CE 10.1) la imposibilidad de admitir en el proceso una prueba obtenida violentando un derecho fundamental (...) En realidad el problema de la admisibilidad de la prueba ilícitamente obtenida se perfila siempre en una encrucijada de intereses, debiéndose así optar por la necesaria procuración de la verdad en el proceso o por la garantía –por el ordenamiento en su conjunto- de las situaciones jurídicas subjetivas de los ciudadanos. Estas últimas acaso puedan ceder ante la primera exigencia cuando su base sea estrictamente infraconstitucional, pero no cuando se trate de derechos fundamentales que traen su causa, directa e inmediata, de la norma primera del ordenamiento. En tal supuesto puede afirmarse la exigencia prioritaria de atender a su plena efectividad, relegando a un segundo término los intereses públicos ligados a la fase probatoria del proceso[13]".

La prohibición de valoración alcanza tanto a la prueba en cuya obtención se ha vulnerado un

11 Manuel Miranda Estrampes. "La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones". *Revista Catalana de Seguretat Pública,* nº 5/2010.

12 Una cuestión polémica es la validez de las pruebas conseguidas de forma ilícita por un particular, nos referimos en concreto a la *Lista Falciani*, puesta a disposición de las autoridades fiscales españolas al haber sido aprehendida en el registro practicado en el domicilio de Hervé Falciani, llevado a cabo por la Fiscalía de Niza, a raíz de una solicitud de cooperación internacional cursada por las autoridades suizas, que le acusaban de un delito contra el secreto bancario, la cual es admitida por el Tribunal Supremo (STS 2ª, 23.02.2017, recurso 1281/2016) al afirmar: "La Sala entiende que la posibilidad de valoración de una fuente de prueba obtenida por un particular con absoluta desconexión de toda actividad estatal y ajena en su origen a la voluntad de prefabricar pruebas, no necesita ser objeto de un enunciado legal que así lo proclame. Su valoración es perfectamente posible a la vista de la propia literalidad del vigente enunciado del artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985 y, sobre todo, en atención a la idea de que, en su origen histórico y en su sistematización jurisprudencial, la regla de exclusión solo adquiere sentido como elemento de prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito".

13 En posteriores sentencias ha vinculado la inadmisibilidad de la prueba ilícita con la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia (STC 205/2005, de 18 de julio).

derecho fundamental como a aquellas otras que, habiéndose obtenido lícitamente, se basan, apoyan o deriven de la anterior, pues solo de este modo se asegura que la prueba ilícita inicial no surta efecto alguno en el proceso, lo que se conoce en el mundo anglosajón como doctrina del fruto podrido o manchado[14] (*the tainted fruti*), o genéricamente, doctrina de los frutos del árbol envenenado (*the fruti o the poisonous tree doctrine*), si bien el Tribunal Constitucional ha matizado la aplicación del artículo 11.1 de la Ley orgánica del poder judicial, desarrollando la doctrina de la conexión de antijuridicidad en la sentencia 81/1998, de 2 de abril, dictada por el Pleno, ya que no es la mera conexión de causalidad, ya sea natural o jurídica, la que permite extender los efectos de la nulidad a otras pruebas, sino precisamente la conexión de antijuridicidad, bien entendido como señala Navarro Massip[15] que "la conexión de antijuridicidad se utiliza como criterio limitativo del alcance del precepto y en perjuicio de la protección del derecho fundamental, y no al revés".

El Tribunal Supremo (STS 2ª, 14.03.2016, recurso 1396/2005), en orden a la transferencia mediata de la nulidad por vulneración de un derecho fundamental en la obtención de la prueba inicial, ha dicho: a) hemos de partir de una fuente probatoria obtenida, efectivamente, con violación del derecho fundamental constitucionalmente conocido y no afectada simplemente de irregularidad de carácter procesal, por grave que esta sea, que para el caso de las entradas y registros tendría que consistir en algunas de las infracciones, con esa trascendencia constitucional por agredir ilícitamente al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio; b) que la nulidad constitucional de una prueba en el proceso no impide la acreditación de los extremos penalmente relevantes mediante otros medios de prueba de origen independiente al de la fuente contaminada, pues si no existe una conexión causal entre ambos ese material desconectado estará desde un principio limpio de toda contaminación; c) por último, y esto es lo más determinante, que no basta con que el material probatorio derivado de esa fuente viciada se encuentre vinculado con ella en conexión exclusivamente causal, de carácter fáctico, pues para que se produzca la transmisión inhabilitante, debe de existir entre la fuente corrompida y la prueba derivada de ella lo que doctrinalmente se viene denominando conexión de antijuridicidad, es decir, desde un punto de vista externo, que las exigencias marcadas por las necesidades esenciales de la tutela de la efectividad del derecho infringido requieran el rechazo de la eficacia probatoria del material derivado, y, desde una perspectiva interna, que la prueba ulterior no sea ajena a la vulneración del mismo derecho fundamental infringido por la originaria sino que realmente se haya transmitido, de una a otra, ese carácter de inconstitucionalidad, atendiendo a la índole y características de la inicial violación del derecho y de las consecuencias que de ella se derivaron, en definitiva, como afirma la profesora Costa Torné[16], "estas dos perspectivas son complementarias, pues solo si la prueba derivada o refleja resulta jurídicamente ajena a la vulneración del derecho y la prohibición de valorarla no viene exigida por las necesidades esenciales de tutela del mismo cabra entender que su efectiva apreciación es constitucionalmente legitima, al no incidir negativamente sobre ninguno de los dos aspectos que configuran el contenido del derecho fundamental sustantivo".

La regla de exclusión de la prueba derivada no es absoluta, ya que en determinados casos los Tribunales consideran que hay una ruptura de la conexión de antijuridicidad, esto sucede cuando hay buena fe en la actuación policial (STC 22/2003, de 10 de febrero), si la prueba deriva-

14 Esta doctrina tiene su origen en la sentencia de la Corte Suprema Federal de los Estados Unidos de 24 de febrero de 1914 (*Weeks vs United States*), la cual señaló que las pruebas incautadas en la entrada y registro de un domicilio sin autorización judicial vulneraban la cuarta enmienda, pero fue en 1920 (*Sylverthorne Lumber co. vs United States*) cuando declaró, por primera vez, que la nulidad de la prueba no solo alcanzaba a las obtenidas violentando directamente derechos fundamentales, sino también a las fuentes de prueba derivadas de la misma.

15 Jorge Navarro Massip. "El maquiaveslismo probatorio de la prueba ilícitamente obtenida en el proceso penal español". *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5/2016.

16 María Cinta Costa Torné. "La prueba ilícita por violación de Derechos Fundamentales y sus excepciones". *Revista de Derecho UNED,* nº 11/ 2012.

da se ha obtenido de una fuente independiente (STC 66/2009, de 9 de marzo), en los supuestos de descubrimiento inevitable por el curso normal de la investigación (STC 81/1998, de 2 de abril), cuando el nexo causal es atenuado (STC 86/1995, de 6 de junio), etc.

Prueba irregular, dice la sentencia de 5 de marzo de 2015 (TS 2ª, recurso 1165/2014), es la que incurre en otra suerte de ilicitud probatoria, simplemente ordinaria, cuyos efectos no podrían ser parejos a la anterior por mor del derecho fundamental a la prueba. La referida resolución prosigue su excurso señalando que las diferencias entre la prueba ilícita y la prueba irregular, en orden a la eficacia probatoria en el proceso penal, no son sin embargo apreciables en un primer grado, ya que tanto una como otra carecen de virtualidad al respecto, dependiendo en el segundo caso de la naturaleza, gravedad y acumulación de irregularidades, y sobre todo, de la indefensión sufrida, pues no puede olvidarse que la regulación de la nulidad de los actos procesales (LOPJ 238.1) se condiciona, en último extremo, a la existencia de una efectiva e insoportable indefensión, que quiebre irremediablemente la exigible e inexcusable igualdad de armas, por tanto, la diferencia entre la prueba ilícita y la prueba irregular, habrá de advertirse en un segundo grado, en relación con las pruebas relacionadas con ellas, ya que las simplemente irregulares no transmiten dicha anomalía a las derivadas y nada obsta a que la convicción se obtenga por otros medios de prueba, de forma que los efectos de las pruebas irregulares concluyen, normalmente, en la expulsión del acervo probatorio, afectando solo a la propia actuación de investigación irregular, sin extenderse a otras pruebas, máxime si no se vulnera el derecho de defensa y las pruebas incriminatorias son independientes de la irregular.

Hay que recalcar que el resultado de la prueba irregular se puede acreditar por otros medios de prueba, por ejemplo, la sentencia 219/2006 del Tribunal Constitucional, de 3 de julio, señala que "por lo que se refiere a los efectos que la denunciada ausencia puede tener respecto de la eficacia probatoria de lo hallado en el registro, hemos afirmado que aunque ciertas irregularidades procesales en la ejecución de un registro, como la preceptiva presencia del interesado, puedan determinar la falta de valor probatorio como prueba preconstituida o anticipada de las actas que documentan las diligencias policiales, al imposibilitarse la garantía de contradicción, ello no impide que el resultado de la diligencia pueda ser incorporado al proceso por vías distintas a la propia acta, especialmente a través de las declaraciones de los policías realizadas en el juicio oral con todas las garantías, incluida la de contradicción".

5. ENTRADA AUTORIZADA POR EL JUEZ DE INSTRUCCIÓN

Si la Inspección de los Tributos de la respectiva Hacienda Foral aprecia indicios de delito, en concreto, si aprecia indicios de la comisión de un presunto delito contra la Hacienda Pública y considera que es necesario registrar los equipos informáticos del contribuyente, tendrá que solicitar del Juez de instrucción la pertinente habilitación, lo que tendrá lugar por auto motivado, de acuerdo con los artículos 545 y siguientes de la Ley de enjuiciamiento criminal, incluso si el contribuyente es una sociedad mercantil[17], ya que en el registro se podrían vulnerar derechos fundamentales de las personas físicas, por ejemplo, el derecho al secreto de las comunicaciones si se leen los correos aún no leídos por el interesado, o el derecho a la intimidad si se leen los correos ya leídos por su destinatario, en cuyo caso, a tenor del citado artículo 11.1 de la Ley 6/1985, la prueba sería ilícita, y habría que expulsarla del sumario, ahora bien, el auto que autoriza la entrada en el domicilio no habilita para registrar los dispositivos de almacenamiento masivo de información, ya que el apartado 1 del artículo 588 sexies.a de la Ley de enjuiciamiento criminal dispone que "cuando con ocasión de la práctica de un registro domiciliario sea previsible la aprehensión de ordenadores, instrumentos de comunicación telefónica o telemática o dispositivos de almacenamiento masivo de información digital

17 Las personas jurídicas no tienen derecho a la intimidad, pero sí derecho al honor.

o el acceso a repositorios telemáticos de datos, la resolución del Juez de instrucción habrá de extender su razonamiento a la justificación, en su caso, de las razones que legitiman el acceso de los agentes facultados a la información contenida en tales dispositivos", aclarando el apartado 2 del citado precepto que "la simple incautación de cualquiera de los dispositivos a los que se refiere el apartado anterior, practicada durante el transcurso de la diligencia de registro domiciliario, no legitima el acceso a su contenido, sin perjuicio de que dicho acceso pueda ser autorizado ulteriormente por el Juez competente".

Un auto inmotivado es nulo de pleno derecho[18] y vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio. La motivación es preceptiva tanto para la solicitud como para el auto autorizante, pues deben ser fruto de la aplicación razonable y razonada del derecho y no de la arbitrariedad del poder, por lo que la injerencia en el domicilio solo puede justificarse como consecuencia de la investigación de hechos de incuestionable carácter delictivo y, cuando menos, indiciariamente atribuibles al morador (STS 2ª, 28.10.2014, recurso 619/2014), por ello, el sustento de la medida no ha de consistir en la aportación de pruebas acabadas de la comisión del ilícito, pues en tal caso no sería ya necesaria la práctica de más diligencias de investigación, sino tan solo la de fundadas sospechas del actuar delictivo que requieran la confirmación a través del resultado que pudiera arrojar precisamente el registro, no siendo exigible a la autoridad judicial que verifique la veracidad de los datos suministrados por la policía como requisito previo al auto habilitante.

La presencia del Juez instructor no es necesaria en la diligencia de entrada y registro, ya que puede delegar su ejecución en cualquier autoridad (por ejemplo, un Inspector de Finanzas) o agente de la policía judicial (LECr 563), sin embargo, la presencia del interesado y del Secretario judicial son obligatorias, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 569 de la Ley de enjuiciamiento criminal:

1. Interesado: "El registro se hará a presencia del interesado o de la persona que legítimamente le represente. Si aquel no fuere habido o no quisiese concurrir ni nombrar representante, se practicará a presencia de un individuo de su familia mayor de edad. Si no le hubiere, se hará a presencia de dos testigos, vecinos del mismo pueblo".

2. Secretario judicial: "El registro se practicará siempre en presencia del Secretario del Juzgado o Tribunal que lo hubiera autorizado, o del Secretario del servicio de guardia que le sustituya, quien levantará acta del resultado, de la diligencia y de sus incidencias y que será firmada por todos los asistentes. No obstante, en caso de necesidad, el Secretario judicial podrá ser sustituido en la forma prevista en la Ley orgánica del poder judicial". Por tanto, el registro sin la intervención del Secretario judicial solo supone la vulneración de la una ley ordinaria, pero no la lesión de un derecho fundamental, por lo que el registro será nulo e ineficaz para enervar la presunción de inocencia, pero es posible acreditar la ocupación de los efectos por otros medios de prueba, en concreto, a través de las declaraciones de los policías realizadas en el juicio oral con todas las garantías, incluida la contradicción (STC 219/2006, de 3 de julio).

La Ley de enjuiciamiento criminal también habilita al Juez de instrucción para el registro de libros y papeles[19], y aunque es una obviedad, hay que

18 El Tribunal Supremo (STS 2ª, 17.12.2007, recurso 1058/2007) ha dicho: "La mera referencia a informaciones «confidenciales» no puede servir de fundamento único a una solicitud de medidas limitadoras de derechos fundamentales (entradas y registros, intervenciones telefónicas, detenciones, etc.), y, en consecuencia, a decisiones judiciales que adoptan dichas medidas, salvo supuestos excepcionalísimos de estado de necesidad (peligro inminente y grave para la vida de una persona secuestrada, por ejemplo). La supuesta información debe dar lugar a gestiones policiales para comprobar su veracidad, y solo si se confirma por otros medios menos dudosos, pueden entonces solicitarse las referidas medidas".

19 La sentencia de 15 de noviembre de 2002 (TS 2ª, recurso 311/2001) equipara la apertura de una caja fuerte, alquilada por una persona jurídica, al registro

decir que dicho registro es posterior y sucesivo a la entrada en el domicilio, por ello, estarán presentes el Juez o la autoridad o agente de policía judicial al que haya encomendado dicho cometido, el Secretario judicial y el propio interesado, señalando el artículo 573 de la citada ley que "no se ordenará el registro de los libros y papeles de contabilidad del procesado o de otra persona sino cuando hubiere indicios graves de que de esta diligencia resultara el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa", y, el artículo 574 de la citada norma procesal: "El Juez ordenará recoger los instrumentos y efectos del delito y también los libros, papeles o cualesquiera otras cosas que se hubiesen encontrado, si esto fuere necesario para el resultado del sumario. Los libros y papeles que se recojan serán foliados, sellados y rubricados en todas sus hojas por el Secretario judicial, bajo su responsabilidad".

6. ENTRADA AUTORIZADA POR EL JUEZ DE LO CONTENCIOSO

La redacción primitiva del apartado 2 del artículo 87 de la Ley orgánica 6/1985 decía que "corresponde también a los Juzgados de instrucción la autorización en resolución motivada para la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración", apartado que fue suprimido por la Ley orgánica 6/1998, de 13 de julio, de reforma de la Ley orgánica del poder judicial, incorporándolo al artículo 91 de la cita norma, indicando que "corresponde también a los Juzgados de lo contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento del titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración", por su parte, el artículo 8.6 de la Ley 29/1998 dispone: "Conocerán también los Juzgados de lo contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública".

La intervención judicial no tiene como finalidad reparar una supuesta lesión de un derecho o interés legítimo, sino que constituye una garantía y, como tal, está destinada a prevenir la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio y el respeto a la intimidad del obligado tributario, por ejemplo, la sentencia 139/2004 del Tribunal Constitucional, de 13 de septiembre, dice: "En relación con los actos de la Administración cuya ejecución precisa de la entrada en un domicilio, que es el supuesto que ahora interesa, este Tribunal ha señalado que al Juez que otorga la autorización de entrada no le corresponde enjuiciar la legalidad del acto administrativo que pretende ejecutarse. Conviene advertir que esta doctrina, aunque se ha establecido en relación con el Juez de instrucción, que era quien antes de la reforma efectuada por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, otorgaba este tipo de autorizaciones, resulta igualmente aplicable a los Jueces de lo contencioso-administrativo, que son los ahora competentes para emitir aquellas en los casos en los que ello sea necesario para la ejecución de los actos de la Administración pública pues, en este concreto procedimiento, las atribuciones de estos Jueces se limitan únicamente a garantizar que las entradas domiciliarias se efectúen tras realizar una ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto".

De los preceptos antes transcritos, nos interesa destacar la frase "para la ejecución forzosa de los actos administrativos", ya que cuando la Inspección accede al domicilio del contribuyente no lo hace para ejecutar de forma forzosa actos administrativos, sino para copiar archivos de los ordenadores del sujeto inspeccionado, en efecto, las normas arriba indicadas habilitan al Juez

de libros y papeles en lugar cerrado, señalando: "No es pues de aplicación el artículo 18 de la Constitución, ni queda afectado derecho fundamental alguno sino que se trata de registro de libros y papeles al que se refiere el artículo 573 de la Ley de enjuiciamiento criminal, sometido al estándar de la legalidad ordinaria que en el presente caso fue cumplido por el registro que se llevó a cabo bajo la fe pública judicial del Secretario del Juzgado".

de lo contencioso para autorizar la entrada en el domicilio del contribuyente, pero exclusivamente para la ejecución forzosa de actos administrativos, entendiendo por ejecución forzosa, a tenor del artículo 99 de la Ley 39/2015 el apremio sobre el patrimonio, la ejecución subsidiaria, la multa coercitiva y la compulsión sobre las personas, medios de ejecución que poco o nada tienen que ver con el registro de los ordenadores del contribuyente, por lo que de efectuarse el registro, la prueba sería ilícita, o al menos irregular, en definitiva, el auto de entrada y registro dictado por el Juez de lo contencioso sería conforme a derecho en lo tocante a la entrada en el domicilio, siempre que estuviera motivado y fuera proporcionado, pero ilegal en lo referente al registro, por falta de cobertura legal, pues como dice la sentencia 145/2014 del Tribunal Constitucional, de 22 de septiembre, la primera exigencia que requiere la restricción de un derecho fundamental es que haya una previsión legal suficiente, y, si la ley no lo prevé, se vulnera el principio de legalidad, por lo que la prueba obtenida deviene ilícita o irregular.

Los registros que cita el artículo 111 de la Norma Foral 2/2005 de Bizkaia, y sus homónimos 109 de las normas forales 6/2005 de Alava y 2/2005 de Gipuzkoa, se refieren exclusivamente al ámbito penal, pues ni el Juez de lo contencioso puede autorizar registros, ni los Inspectores de las respectivas Haciendas Forales están facultados para realizarlos, al no estar contemplada dicha facultad en las correspondientes normas forales, pudiendo incurrir el artículo 7.3 del Decreto Foral 41/2006 de Alava, el 7.2.e) del Decreto Foral 5/2012 de Bizkaia y el 16.3 del Decreto Foral 31/2010 de Gipuzkoa[20], todos ellos relativos a "Otras facultades de la Inspección", en un posible exceso reglamentario, al disponer los dos primeros artículos: "Asimismo, podrán requerir cuanta información sea necesaria para decodificar los datos de interés registrados en sus sistemas informáticos y las claves de acceso a los clientes o archivos informáticos especialmente protegidos con clave o cifrados".

7. ENTRADA AUTORIZADA POR EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

El Director General de Hacienda no puede ni autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente, ni el registro de los ordenadores del sujeto inspeccionado, sin embargo, el artículo 136.2 de la Norma Foral 6/2005 de Alava, el 135.2 de la Norma Foral 2/2005 de Bizkaia y el 136.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa, le habilitan para autorizar la entrada en domicilios que no estén protegidos constitucionalmente, por lo que será nulo, por falta de habilitación legal, el oficio del Director General de Hacienda que autorice la entrada en domicilio constitucionalmente protegido o el registro de los ordenadores –cualquiera que fuera el lugar donde se encuentren-, de modo que solo el consentimiento del contribuyente, libre e informado, puede posibilitar la entrada en el domicilio, bien entendido como dice la sentencia 54/2015 del Tribunal Constitucional, de 16 de marzo, que será necesario que previamente se le advierta de la posibilidad de oponerse a ella, esto es, de informarle en negativo, por otra parte, el consentimiento del contribuyente también puede posibilitar el registro, siempre y cuando se le instruya de sus derechos, en especial, que la Inspección no está facultada para realizar registros y que se puede oponer a los mismos.

La Inspección de los Tributos está habilitada para la entrada y reconocimiento de fincas, ya esté el domicilio constitucionalmente protegido o no. En el primer supuesto, el contribuyente que no acata el auto judicial incurre en un delito de desobediencia, y, si el domicilio no está constitucionalmente protegido, el obligado tributario que, a la vista de la autorización escrita del Director General de Hacienda, niegue o impida la entrada o permanencia en las citadas fincas, incurre en la comisión de una infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Inspección, en efecto, los

20 El artículo 12 del Decreto Foral 31/2010 de Gipuzkoa, referido al "Examen de libros, registros y documentos", es ajustado a derecho, pues las facultades allí enumeradas no hacen referencia alguna al registro de ordenadores, ya que el citado precepto claramente dice "previa su puesta a disposición", lo que significa que el Inspector solicita el documento y el sujeto inspeccionado se lo da en formato electrónico.

artículos antes citados, principian diciendo que "cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de Inspección de los Tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos", y, finaliza en estos términos: "Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la Inspección de los Tributos, se precisará la autorización escrita del órgano que reglamentariamente se determine". Es obvio, que las citadas normas nada dicen del registro de los sistemas informáticos del contribuyente, de hecho, este método de investigación ni siquiera está regulado en el ámbito tributario, por lo que volvemos a nuestra posición inicial: solo hay dos posibilidades de registrar el ordenador del contribuyente, una, si la Inspección obtiene el consentimiento, libre e informado, del sujeto inspeccionado, otra, si la Inspección de los Tributos aprecia indicios de criminalidad y así lo autoriza el Juez de instrucción.

La entrada y reconocimiento de fincas no está condicionada a la comunicación previa al sujeto inspeccionado, por lo que la Inspección de Hacienda se puede personar en el domicilio del contribuyente sin previo aviso, tal y como indican el artículo 140.2 de la Norma Foral 6/2005 de Alava, el 139.2 de la Norma Foral 2/2005 de Bizkaia y el 140.2 de la Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa, al disponer que "la Inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con este o con el encargado o responsable de los locales", de forma que la persona que atiende a la Inspección en ausencia del obligado tributario no lo hace en virtud de una representación presunta, sino en función del deber de colaboración con la Inspección, por ello no puede sancionarse al obligado tributario por la falta de colaboración del encargado o responsable de los locales[21].

En realidad, si el domicilio no está protegido constitucionalmente, no es necesario el consentimiento del interesado, pues no podrá negar la entrada si la Inspección cuenta con la autorización del Director General de Hacienda, por ejemplo, en el ámbito estatal, la sentencia de 10 de noviembre de 2016 (TS 3ª, recurso 3870/2015) señala que "lo cierto es que la persona que figuraba como encargada y que tenía determinadas facultades delegadas por la propiedad autorizó la entrada y registro en dicha oficina y solo fue cuando, tras efectuar varias llamadas telefónicas, se negó a que los actuarios realizasen copia de sus archivos informáticos, adoptándose entonces las medidas cautelares previstas en el artículo 146 de la Ley general tributaria, lo que resultaba pertinente, a tenor de lo dispuesto en el artículo 172.5 del Real Decreto 1065/2007; siendo por todo ello por lo que en el caso examinado debe reputarse suficiente la autorización administrativa expedida por el Delegado de la AEAT para dar cobertura legal a la referida actuación que, por otra parte, solo produciría la nulidad de la subsiguiente liquidación caso de ser la única prueba en que esta se fundase y ello, claro está, para el supuesto de considerarse ilícita la diligencia cosa que, como hemos indicado, no se aprecia en este caso", pero el problema surge con el consentimiento tácito, habiendo declarado el Tribunal Supremo (STS 3ª, 02.06.2005, recurso 1640/1993) que no cabe presumir el consentimiento de los titulares por el mero hecho de que "ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que aquellas operaciones puedan llevarse a cabo", siendo pre-

21 La sentencia de 22 de enero de 1993 del Tribunal Supremo declaró la nulidad de la antigua redacción del tercer inciso del artículo 32.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 abril, que aprobó el Reglamento general de la Inspección de los Tributos, que decía que si no se producía esta colaboración se iniciaría expediente sancionador al obligado tributario, señalando la Sala Tercera que este tipo de responsabilidad es personalísima y, en el orden sancionador, la falta de colaboración con la Inspección del encargado o responsable de los locales podría dar lugar al castigo de este, pero no del obligado tributario que no se hallaba presente.

ciso, primero, que se requiera expresamente al titular para que preste su consentimiento, segundo, se le advierta de la posibilidad de negarlo y exigir mandamiento judicial, por último, solo ante el silencio de este, después de los requerimientos y advertencias anteriores, podría entenderse –y, ni aun esto estamos en condiciones de afirmarlo sin dudar- prestado el consentimiento.

La entrada en el domicilio de las sociedades mercantiles debe ser autorizada por el titular del órgano de administración, si bien las discrepancias entre administradores deben interpretarse como una negativa de acceso, aunque podría ser válida la entrada consentida por uno de ellos, cuando el otro no se haya opuesto, siempre que la Inspección no tenga motivos fundados para pensar que de haber tenido la oportunidad de negarse lo hubiera hecho, por ejemplo, la sentencia de 25 de septiembre de 2013 (TS 3ª, recurso 2461/2012) señala que no hay infracción del derecho a la inviolabilidad del domicilio, pues la entrada y el registro fue consentida por un administrador mancomunado, no constando que los otros administradores tuvieran intereses contrapuestos o se opusieran a la entrada, pronunciándose en estos términos: "Es indudable que quien mejor conocía el carácter mancomunado de la representación que ostentaba y, en su caso, las posibles limitaciones que de ello derivaban a sus facultades representativas no era sino el propio administrador personado en el domicilio social; y sin embargo, según consta en las distintas diligencias y actas levantadas por el personal inspector, no hizo mención alguna de tan relevante circunstancia pese a contar en todo momento con la asistencia técnica de dos asesores fiscales, sino que suscribió todas ellas de forma individual y en calidad de administrador, sin matices o precisiones adicionales".

La autorización del Director General de Hacienda será preceptiva cuando en un mismo domicilio tengan su sede varias empresas o bien se trate de un centro de negocios que ofrezca servicio de notificaciones, sala de reuniones, apoyo administrativo, etc., a una multiplicidad de empresas, pues en principio, hay tantos interesados como afectados por la injerencia, por tanto, sus distintas posiciones ante la Inspección de los Tributos no pueden considerarse ni ser tratadas arbitrariamente como fungibles, de forma que se pueden oponer a la entrada incluso las sociedades contra las que no se dirija el procedimiento inspector, por ello la autorización del Director General de Hacienda deberá fijar de forma clara y precisa que la habilitación para la entrada se refiere exclusivamente a las zonas ocupadas por la sociedad inspeccionada, así como a las zonas comunes.

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

I. UNA CUESTIÓN PRELIMINAR: LA REFORMA DEL ART. 14.1. H) DEL TRLIRNR POR LA LEY 39/2010, DE 22 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2011.

Como seguramente se recordará mediante Sentencia de 3 de junio de 2010 (As. C-487/08) el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) declaró que el Estado español vulneró la normativa comunitaria (art. 56 del Tratado de la Unión Europea) al supeditar la exención de los dividendos que distribuyen las sociedades residentes en España al requisito de que las sociedades beneficiarias tengan en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos un porcentaje de participación más elevado en el caso de las sociedades beneficiarias residentes en otro Estado miembro (el 20%) que en el caso de las residentes en España (el 5%).[1]

1 Ya durante el año 2006, se inició, por parte de la Comisión, un procedimiento contra distintos Estados miembros como consecuencia del tratamiento fiscal que sus respectivos ordenamientos otorgaban a los dividendos satisfechos a sociedades no residentes y la posible vulneración del derecho a la libre circulación de capitales. Entre los Estados afectados estaban España, Italia, Países Bajos y Portugal. A tal efecto se ha de señalar que en el Asunto Comisión/Países Bajos (As. C-521/07) la Comisión, al considerar que los dividendos pagados a sociedades establecidas en los Países Bajos recibían un tratamiento más favorable que los dividendos pagados a sociedades establecidas en otros Estados miembros y en Estados del Espacio Económico Europeo (EEE) (y que, en consecuencia, Países Bajos no cumplía las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales y del art. 40 del Acuerdo EEE) dirigió un requerimiento a dicho Estado miembro en 2005. Si bien los Países Bajos adaptaron su Derecho interno a partir del 1 de enero de 2007 a la Directiva 94/435/CEE, en lo que se refiere a la situación de los dividendos pagados a sociedades residentes en otros Estados miembros de la UE, ello no impidió que la Comisión interpusiera el recurso por incumplimiento en lo que respecta al art. 40 del Acuerdo sobre el EEE. Concretamente, y sobre la base de los acuerdos existentes para evitar la doble imposición que Países Bajos había celebrado con la República de Islandia y el Reino de Noruega, la exención de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos solo podía aplicarse a los dividendos repartidos a las sociedades islandesas o noruegas si éstas poseían, al menos, un 10% o un 25%, respectivamente, de las participaciones de la sociedad neerlandesa que los reparte. Dado que la norma tributaria neerlandesa establecía la exención de los dividendos satisfechos a una sociedad neerlandesa o establecida en otro Estado miembro si disponía de una participación de al menos el 5%, resultaba que las sociedades establecidas en la Republica de Islandia y el Reino de Noruega no estaban protegidas frente al riesgo de doble imposición cuando poseyesen más de un 5% pero menos de un 10% o menos de un 25%, respectivamente, de las participaciones de la sociedad neerlandesa que reparte los dividendos. Holanda sostenía que la diferencia de situación sobre la que se fundamentaba residía en la circunstancia de que no es posible garantizar, en virtud de los convenios bilaterales celebrados con los dos Estados del EEE en cuestión, que las sociedades beneficiarias de que se trata cumplen efectivamente los requisitos establecidos para las sociedades de los Estados miembros en el Derecho interno neerlandés. Con carácter adicional, y de conformidad con lo establecido en la Directiva 77/799, destinada a luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional, las autoridades competentes de los Estados miembros deben intercambiar todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta, en particular de los impuestos sobre la renta. Y, toda vez que esta Directiva no se aplicaba a Islandia ni a Noruega, Holanda argumentaba que ninguna norma vinculante le permitía obtener la información destinada a comprobar si se cumplían los requisitos establecidos en su Derecho interno. Ahora bien, tal y como se encargó de precisar el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, tal diferencia en el régimen jurídico de las obligaciones de los Estados en cuestión, en el ámbito tributario respecto de las de los Estados miembros, podía justificar que Holanda supeditara el beneficio de la exención de retención en origen del impuesto sobre los dividendos para las sociedades islandesas y noruegas a la prueba de que éstas cumplieran los requisitos establecidos en la legislación neerlandesa, si bien no permitía justificar que esta legislación supeditara el beneficio de dicha exención a la posesión de una participación mayor en el capital de la sociedad que repartía dividendos, lo cual no guardaba relación con el riesgo de que se facilitara a la Administración competente informaciones erróneas. Esta conclusión venía implícitamente confirmada por el hecho de que los Convenios bilaterales celebrados por el Reino de los Países Bajos con la República de Islandia y el Reino de Noruega supeditasen la exención de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos pagados a las sociedades islandesas y noruegas, con la finalidad de que existiera una participación de un determinado nivel en el capital de la sociedad neerlandesa

(*) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

que los repartía, sin obligar a que cumplieran también los demás requisitos establecidos en el Derecho interno neerlandés, estimándose en consecuencia que Holanda había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del art. 40 del Acuerdo EEE. Por lo que a Italia se refiere, a través del Asunto Comisión/Italia (As. C-540/07) el país trasalpino sostuvo que la diferencia de trato en el gravamen a los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros y el de los dividendos distribuidos a sociedades residentes se justificaba por razones imperiosas de interés general basadas en la coherencia del sistema fiscal, en el mantenimiento de un reparto equilibrado de la potestad tributaria y en la lucha contra el fraude fiscal, si bien tales argumentos fueron rechazados por el Tribunal. A juicio del TJUE la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de obtener de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos comprendidos en el ámbito de dicha Directiva. En consecuencia dicho tratamiento menos favorable tampoco podía justificarse a la vista de la lucha contra el fraude fiscal. En cambio, respecto a la posible vulneración del art. 40 del Acuerdo EEE el Tribunal reconoció que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799/CEE no existía entre éstas y las autoridades de un país tercero, si éste no había asumido ningún compromiso de asistencia mutua, no siendo rebatida además la argumentación por parte de Italia de que no existía ningún mecanismo de intercambio de información entre dicho Estado y el Principado de Liechtenstein. Por otro lado los Convenios para evitar la doble imposición que suscribió con Islandia y Noruega no contenían estipulaciones en virtud de las cuales se dispusiese la obligación de transmitir información. En tales circunstancias el TJUE entendió que la legislación italiana controvertida debía considerarse justificada respecto de los Estados parte en el Acuerdo EEE, por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal y adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido sin excederse de lo necesario para alcanzarlo. Por su parte la Sentencia del TJUE de 22 de junio de 2017 (As. C-20/16), refiriéndose asimismo a esta cuestión relativa al reparto equilibrado del poder tributario recuerda que, con carácter general, un Estado miembro no puede invocar el reparto equilibrado de la potestad tributaria para eludir la obligación de tomar en consideración las circunstancias personales y familiares de un contribuyente que reside en su territorio y que ejerce su actividad en otro Estado miembro excepto si ese Estado está liberado de la toma en consideración de tales beneficios por un Convenio de Doble Imposición (CDI) o si comprueba que, aun a falta de CDI, uno o varios Estados de empleo conceden ventajas en relación con la situación personal y familiar de los no residentes que obtienen en su territorio rendimientos imponibles. Tal y como consideró el Tribunal, en el caso de ventajas personales y familiares un contribuyente residente que obtiene ingresos en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside no se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente residente que obtiene ingresos en su Estado de residencia, en particular, cuando el Estado de residencia no puede concederle esos beneficios debido a la falta de rentas significativas en dicho Estado miembro. No obstante el TJUE aclaró que no era éste el caso en el presente asunto, ya que la tributación conjunta de los demandantes en el litigio principal determinaba que el Estado de residencia del contribuyente sí que pudiera concederle las ventajas familiares y personales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). En este caso, la demandante se hallaba en una situación equiparable a la de un contribuyente residente que percibía sus rentas en su Estado de residencia. Por consiguiente, la justificación a la restricción sólo podía proceder por razones imperiosas de interés general. En todo caso, tal y como se ha precisado con anterioridad, un Estado miembro no puede invocar el reparto equilibrado de la potestad tributaria para eludir la obligación de tomar en consideración las circunstancias personales y familiares de un contribuyente que reside en su territorio y ejerce su actividad en otro Estado miembro excepto si ese Estado está liberado de la toma en consideración de tales beneficios por un CDI, o si comprueba que, aun a falta de CDI, uno o varios Estados de empleo conceden ventajas en relación con la situación personal y familiar de los no residentes que obtienen en su territorio rendimientos imponibles. En el concreto supuesto planteado Alemania no se hallaba en la primera situación, ya que el CDI no le obligaba a no tomar en consideración la situación personal y familiar de sus residentes; y, por lo que respecta a la segunda situación planteada, no había datos en la petición de decisión prejudicial que permitiesen determinar si se había realizado tal toma en consideración. En cualquier caso concluyó el TJUE que la normativa fiscal discutida no establecía correlación alguna entre las ventajas fiscales que concede a sus residentes y los beneficios fiscales a los que puedan acogerse en el Estado miembro en el que trabajan. El Estado alemán había argumentado que la denegación de la deducción de ciertos gastos "de previsión" tenía como finalidad garantizar que el tipo de gravamen incrementado con arreglo a la reserva de progresividad de los cónyuges no se corrigiese con la reducción de la renta imponible, así como que el beneficio resultante de la deducción de las cotizaciones se compensase mediante la tributación de los ingresos que tuviesen relación directa con tales cotizaciones. La norma interna alemana respondía a la lógica del método de exención en el sentido de que los gastos exentos debían imputarse a la renta exenta, pero no a aquélla propia del método de exención con progresividad, motivo por el cual se originaba una disfunción en virtud de la cual los ingresos totales se tomaban en cuenta para fijar el tipo impositivo, pero no los gastos o ventajas totales, lo cual carecía de toda razón de ser desde el punto de vista de llegar a un tipo impositivo que tuviese en cuenta la renta global del contribuyente. Sin embargo el TJUE estimó que no existía ninguna relación directa entre el método de

Anteriormente, con fecha de 18 de octubre de 2005 la Comisión envió al Estado español un escrito de requerimiento en el que advertía sobre la posible incompatibilidad de la legislación nacional española con el art. 56 del Tratado de la Comunidad y con el art. 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), en la medida en que dicha legislación exige a las sociedades no residentes, para que puedan beneficiarse de la exención del impuesto sobre los dividendos, un umbral de participación más elevado que el exigido a las sociedades residentes.

En efecto, la Comisión requirió al Estado español advirtiéndole sobre la posible incompatibilidad de su legislación nacional con los arts. 56 del Tratado de la Unión Europea y 40 del Acuerdo EEE, en la medida en que dicha legislación exigía a las sociedades no residentes, para que pudieran beneficiarse de la exención del impuesto sobre los dividendos, un umbral de participación más elevado que el exigido a las sociedades residentes.

El Estado español respondió mediante escrito de 3 de enero de 2006 afirmando, entre otros extremos, que evitar la doble imposición incumbe al Estado miembro de residencia y que la legislación española objeto de controversia no incrementaba la presión fiscal sobre los dividendos distribuidos a sociedades no residentes, puesto que para determinar la presión fiscal que soporta una inversión es preciso tener en cuenta la tributación definitiva de la operación en su conjunto. Al no considerar satisfactoria la respuesta del Estado español, la Comisión emitió el 13 de julio de 2006 un dictamen motivado en el que instaba a dicho Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo dentro de un plazo de dos meses contado a partir de su recepción. El Estado español contestó al dictamen motivado mediante escrito de 4 de octubre de 2006, negando toda discriminación o restricción de la libre circulación de capitales. Al no considerar satisfactoria tal respuesta, la Comisión decidió interponer recurso.[2]

exención con progresividad y la negativa a tomar en cuenta las cotizaciones directamente relacionadas con los ingresos exentos. A mayor abundamiento la efectividad de la progresividad del IRPF que perseguía el método de exención con progresividad no estaba supeditada a que la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente se limitara a los gastos relacionados con los ingresos gravados de ese Estado miembro. Y, dado que Alemania pactó en el CDI con Francia que los ingresos obtenidos en Francia sólo fueran gravados en ese Estado, no podía afirmar que el inconveniente que resultaba de la denegación de la deducción de las cotizaciones controvertidas se compensase con la exención de los ingresos, ya que ello equivaldría a poner en peligro la distribución del poder tributario que realiza el CDI. En suma, de acuerdo con lo manifestado por el TJUE la denegación de la deducción de los gastos sociales controvertidos vulneraba el art. 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

2 Concretamente la Comisión estimaba que tal diferencia de trato podría disuadir a los inversores no residentes de invertir en el capital de las sociedades residentes en España, a pesar de que pudieran beneficiarse de las deducciones previstas por el Derecho interno de su respectivo Estado o por un convenio para evitar la doble imposición. En este sentido ya la propia jurisprudencia comunitaria había reconocido que, tratándose de participaciones no contempladas en la Directiva 90/435/CEE, el Derecho a la libre circulación de capitales se opone a que se aplique una retención en origen a los dividendos distribuidos a las sociedades no residentes, si al mismo tiempo se exime de tal retención a los dividendos repartidos a las sociedades residentes. Y, a pesar de que no podía descartarse que un Estado miembro consiguiese garantizar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas del Tratado celebrando un convenio para evitar la doble imposición con otro Estado de la Unión, el Estado de origen del rendimiento no podía justificar un trato discriminatorio ni siquiera celebrando un convenio mediante el que se conceda una ventaja fiscal en el Estado de residencia. En efecto, un Estado miembro no puede transferir su deber de cumplir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado a otro Estado miembro, ni ampararse en éste para atenuar la discriminación. Adicionalmente en el presente caso los convenios celebrados por España no garantizaban la recuperación de la totalidad del impuesto satisfecho en nuestro país, no pudiendo un Estado miembro alegar la existencia de una ventaja concedida de manera unilateral por otro Estado miembro para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado. Por otra parte entendía la Comisión que tampoco podía invocarse el argumento en virtud del cual incumbe al Estado miembro de residencia eliminar la doble imposición jurídica ya que, a pesar de que cabe diferenciar entre la competencia del Estado donde se origina la renta y la competencia del Estado de residencia, ninguno de esos dos Estados puede ejercer tal competencia de un modo discriminatorio, no pudiendo argumentarse que incumbe al Estado de residencia eliminar la doble imposición jurídica. Por su parte el Estado español alegó que no se había producido el incumplimiento imputado del Derecho a la libre circulación de capitales ya que, a su juicio, no constituyen situaciones objetivamente comparables la

Por aquel entonces los arts. 14.1.h) del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR) y 30.2 y 140.4.d) del antiguo RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) supeditaban la exención de los dividendos distribuidos por las sociedades residentes en España al requisito, en el caso de las sociedades beneficiarias no residentes, de una participación del 20% en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos, que resultaba más elevado que en el supuesto de las sociedades beneficiarias residentes, cuyo porcentaje exigido era del 5%. Debe precisarse no obstante que, tratándose de dividendos cobrados por sociedades españolas no se aplicaba una exención, sino una deducción en la cuota íntegra que, con carácter general, era del 50% de la parte de cuota correspondiente a los dividendos, elevándose la misma al 100% cuando la sociedad perceptora de estos participaba en la pagadora en al menos un 5% de su capital. Así, en caso de insuficiencia de cuota podían trasladarse las deducciones no practicadas a los siete años siguientes. En cambio en el supuesto de que continuasen existiendo pérdidas no resultaba posible ejercer tal deducción.

Pues bien, de conformidad con lo declarado por el Tribunal, si el Estado de residencia de la sociedad que distribuye el dividendo al accionista opta por someter a imposición tales dividendos en manos del accionista y elimina la doble imposición para distribuciones de dividendos a accionistas residentes, ambas clases de accionistas estarán en condiciones comparables y la fijación de umbrales de participación distintos para eliminar la doble imposición económica en función de la residencia del accionista persona jurídica (5% para sociedades residentes y 20% para las no residentes) no estará justificada desde la perspectiva de lo establecido en los arts. 56 y 58 del Tratado de la Comunidad.[3]

regulación aplicable a la distribución de dividendos por sociedades residentes en España en relación con otras sociedades residentes, siendo la finalidad existente evitar la doble imposición interna, no siendo de su competencia evitar la doble imposición internacional tratándose de dividendos abonados a las sociedades no residentes ya que, en tal caso, a quien incumbe es al Estado de residencia de la sociedad que percibe los dividendos. Asimismo argumentó el Ejecutivo español que la tributación definitiva de la operación en su conjunto dependía de que, al liquidar el impuesto que debía de pagarse en el Estado de residencia de la sociedad beneficiaria, se tuviese en cuenta el impuesto ya pagado sobre los dividendos, así como del mecanismo utilizado para eliminar la doble imposición. De este modo, con independencia de que la legislación española concediese un tratamiento fiscal idéntico a los dividendos obtenidos por sociedades residentes que a los obtenidos por sociedades no residentes no se garantizaría la misma tributación final de los dividendos. En este sentido recordó el Gobierno español que, de conformidad con lo establecido por el art. 4.1 de la Directiva 90/435/CEE, se impone al Estado miembro de residencia de la sociedad matriz que percibe beneficios distribuidos por una filial residente en otro Estado miembro la obligación de evitar la doble imposición. En efecto, la letra a) del citado precepto establece una obligación general para los Estados miembros de abstenerse de gravar los beneficios percibidos por las sociedades matrices cuando se distribuyan por sus filiales. Dicho precepto obliga al Estado de residencia de la matriz (o del EP que recibe beneficios) de filiales en otros Estados miembros a eliminar la doble imposición sobre tales beneficios de forma incondicional. La Directiva, además, persigue como es sabido eliminar la doble imposición económica sobre los beneficios y la misma se generaría nuevamente si se admite un tributo que puede gravar el beneficio distribuido por la matriz a sus accionistas cuando tal gravamen supere el límite máximo que admite el art. 4.3. de la Directiva, esto es, la limitación a la exención por la que se permite el gravamen de un importe máximo del 5% de los dividendos recibidos, la cual persigue evitar que se produzca al mismo tiempo la deducción en sede de la sociedad matriz de los gastos derivados de la gestión de su participación en la sociedad filial y la exención íntegra de los beneficios derivados de la participación. Se trata así de evitar que la deducción de gastos en sede de la matriz no se vea compensada con el gravamen de los ingresos relacionados con dichos gastos, preservando la coherencia del sistema.

3 En el presente caso el recurso por incumplimiento se presentó en relación con la diferencia de trato que para los dividendos pagados a sociedades residentes en otros Estados miembros suponía lo dispuesto en el art. 14.1.h) del TRLIRNR en relación con la deducción contemplada en el art. 30.2 del antiguo TRLIS, si bien el apartado 1 de dicha Disposición establece que cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España, se deducirá el 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios. Por tanto, tratándose de dividendos satisfechos a sociedades residentes en otros Estados miembros y que tuviesen un porcentaje de participación en la sociedad española inferior al 5%, continuaba existiendo diferencia de trato.

A tenor de lo manifestado por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo los inconvenientes que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado. En el concreto supuesto analizado el tratamiento fiscal desfavorable de los dividendos distribuidos a sociedades beneficiarias residentes en otro Estado miembro se derivaba del ejercicio exclusivo por el Reino de España de su potestad tributaria y, por lo tanto, tal tratamiento desfavorable es imputable a este Estado miembro.

Por otro lado la normativa española tampoco quedaba justificada por la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición ya que, para ello, sería necesario que el CDI permitiese compensar los efectos derivados de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional, lo que sólo se lograría si el impuesto satisfecho en la fuente pudiera deducirse íntegramente en el Estado de residencia del accionista. Y, a juicio del Tribunal, ello sólo sucedería si la diferencia de trato en origen pudiera neutralizarse mediante el gravamen de los dividendos en el Estado de residencia del accionista. En cambio si dichos dividendos no resultasen gravados o no lo fuesen en la medida suficiente, no podría percibirse el impuesto percibido en España o una parte de éste. En dicho caso la aplicación del CDI no podría compensar la diferencia de trato a que da lugar la normativa interna. Sin embargo, al no depender del Estado español la forma ni el nivel de gravamen de los dividendos en el Estado de residencia del accionista, sino del otro Estado miembro, el Estado español carece de base para poder alegar que el impuesto retenido en la fuente pueda deducirse en el Estado de residencia del accionista, neutralizándose así la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional.

En resumen, a través del citado pronunciamiento de 3 de junio de 2010 el TJUE señaló en primer término que, a partir del instante en que un Estado miembro, de forma unilateral o por vía de convenios, somete al impuesto sobre la renta no solo a los accionistas residentes sino también a los accionistas no residentes por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados accionistas no residentes se asemeja a la de los accionistas residentes. A juicio del Tribunal, en virtud de la legislación controvertida en el presente asunto, mientras los dividendos repartidos a sociedades residentes en otro Estado miembro están sujetos a imposición, los que percibían las sociedades residentes en España estaban exentos.

Estimó el Tribunal que aquellos inconvenientes que pueden derivarse del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado, no pudiendo descartarse que un Estado miembro consiga garantizar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas del Tratado celebrando un convenio para evitar la doble imposición con otro Estado miembro. Ahora bien a tal efecto sería necesario que la aplicación de tal Convenio permitiese compensar los efectos de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional. La diferencia de trato existente entre los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros y los dividendos distribuidos a sociedades residentes solo desaparece en caso de que el impuesto retenido en origen en aplicación de la normativa nacional pueda deducirse del impuesto debido en el otro Estado miembro hasta el límite de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional. En consecuencia la aplicación del método de deducción[4] del que se servía el Estado español debería permitir que el impuesto sobre los dividendos percibido por dicho Estado miembro fuera íntegramente deducido del impuesto debido en el Estado de residencia de la sociedad beneficiaria, de tal manera que si los dividendos percibidos por dicha sociedad resultaran finalmente sujetos a mayor tributación que los dividendos repartidos a las sociedades residentes en España, esa mayor carga fiscal ya no pudiera imputarse a España, sino al

4 A través de este método se admite deducir en la base imponible de un tributo la cuota procedente del otro impuesto de naturaleza similar.

Estado de residencia de la sociedad beneficiaria que hubiese ejercido su potestad tributaria. Por consiguiente la diferencia de trato únicamente podría neutralizarse si los dividendos procedentes de España se gravasen suficientemente en el otro Estado miembro. En caso contrario, la aplicación del convenio para evitar la doble imposición no podría compensar la diferencia de trato a que da lugar la normativa interna.

De este modo, no habiendo sido invocada por parte del Estado español ninguna razón imperiosa de interés general que permitiese justificar la restricción a la libre circulación de capitales el TJUE consideró que la normativa española controvertida incumplía el artículo 56 del Tratado de la Comunidad. En cambio, y por lo que respecta a la posible infracción del art. 40 del Acuerdo EEE, dado que la Comisión alegaba la diferencia de trato resultante como consecuencia de la aplicación del art. 14.1.h) del TRLIRNR[5] respecto a los dividendos repartidos a las sociedades residentes en España, y en tanto en cuanto la Comisión no había facilitado datos relativos al régimen jurídico de los dividendos distribuidos a las sociedades con domicilio social en los Estados pertenecientes a la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC), concluyó el Tribunal que no disponía de suficientes elementos que le permitieran hacerse una composición exacta del alcance de la infracción del art. 40 del Acuerdo EEE, declarándose a tal efecto la inadmisibilidad de la imputación relativa a la infracción de dicho precepto.

A resultas de todo ello mediante el art. 70 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, y con vigencia a partir del 1 de enero de dicho año, se otorgó nueva redacción al art. 14.1.h) del TRLIRNR señalándose, a efectos de la exención de los beneficios distribuidos, que tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el 5%. En la actualidad el citado art. 14.1.h) del RDLeg. 5/2004 presenta otra redacción distinta, la cual fue otorgada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre[6].

5 Como es sabido la citada norma ha venido prohibiendo la exención cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se ostente, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas no residentes en Estados de la UE, salvo cuando se den alguna de estas circunstancias: que la matriz realice efectivamente una actividad empresarial relacionada directamente con la desarrollada por la filial; que la actividad de la matriz tenga por objeto la dirección y gestión de la filial mediante la adecuada organización de los medios materiales y personales; y que pruebe su constitución por motivos económicos válidos y no para disfrutar de la exención. En todo caso se ha de tener presente que la Ley 26/2014 procedió a modificar esta cláusula anti abuso, en cuanto al ámbito efectivo de la exención de los beneficios distribuidos por sociedades residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en los Estados integrantes del EEE, con la finalidad de simplificar estas disposiciones para aclarar las dudas interpretativas suscitadas. Tras la reforma introducida la exención no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas. Por tanto desde 2015 las tres originales salvedades que permiten recuperar la exención se restringen a la existencia de motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

6 Su actual redacción es la siguiente:

"1. Estarán exentas las siguientes rentas: (…)

h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella

De cualquier manera, y para finalizar nuestro análisis de esta Sentencia del TJUE de 3 de junio de 2010, si bien el TFUE establece que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, de conformidad con lo manifestado por el Tribunal de Justicia de la UE los movimientos de capitales con destino a países terceros o procedentes de ellos se realizan en un contexto jurídico distinto de aquel en que se inscriben los producidos dentro de la Comunidad, pudiendo llegar a suceder que una concreta restricción de los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos resulte admisible en las mismas circunstancias en que no lo sea entre Estados miembros, siempre que responda a una razón de justificación válida, como en el supuesto de que no exista ningún mecanismo de intercambio de información.[7]

entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. Esta última *tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.*

Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. En este último *caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.*

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el Anexo de la Directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

Lo dispuesto en esta letra h) se aplicará igualmente a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estas últimas *situados en otros Estados integrantes, cuando concurran los siguientes requisitos:*

1.º Que los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo donde residan las sociedades matrices tengan un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

2.º Se trate de sociedades sujetas y no exentas a un tributo equivalente a los que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

3.º Las sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo revistan alguna forma equivalente a las previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

4.º Se cumplan los restantes requisitos establecidos en esta letra h)."

7 En efecto, para el TJUE no debe descartarse la posibilidad de que un Estado miembro consiga garantizar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas del Tratado celebrando un convenio para evitar la doble imposición con otro Estado de la Unión. Ahora bien a tal efecto será necesario que la aplicación de tal convenio permita compensar los efectos de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional. La diferencia de trato entre los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros y los dividendos distribuidos a sociedades residentes solo desaparece en caso de que el impuesto retenido en origen en aplicación de la normativa nacional pueda deducirse del impuesto debido en el otro Esta-

Como continuación al citado pronunciamiento ha de hacerse referencia además, si bien dentro de nuestro ordenamiento interno, a la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 24 de febrero de 2016, a través de la cual se analiza la calificación de dividendos en relación con la exención contemplada en el art. 14.1.h) del TRLIRNR dentro del ámbito del Convenio Internacional para evitar la Doble Imposición entre España y los Países Bajos, cuyo art. 10 posibilita que los dividendos puedan quedar sometidos a imposición en el Estado en el que resida la sociedad que abone los mismos de acuerdo con la legislación de dicho Estado, incluyendo además su apartado 5 un concepto amplio en virtud del cual "*el término dividendos comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las cédulas de fundador o de otros derechos que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la sociedad que los distribuya*".

Tal y como se encargó de recordar el Alto Tribunal a través del citado pronunciamiento el art. 14.1.h) del RDLeg. 5/2004 (que, como ya se ha analizado, incorpora a nuestro ordenamiento el contenido de la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, siendo posteriormente modificada por la Directiva 2003/123/CEE, de 22 de diciembre, y derogada con efectos desde el 18 de enero de 2012 por la Directiva 2011/96, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes), se refiere únicamente a los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y a los establecimientos permanentes de estas últimas en otros Estados miembros, siempre que se cumplan determinados requisitos subjetivos y objetivos. Sin embargo, en el concreto supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal las rentas satisfechas no procedían de beneficios generados que hubiesen tributado previamente en nuestro país por el IS, teniendo presente además que el art. 59 letra p) del antiguo Reglamento del IS únicamente excepcionaba de la obligación de retener los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el art. 30 de la Ley reguladora del Impuesto.

II. ALCANCE DE LOS ARTS. 1.2 Y 5.1 DE LA DIRECTIVA 90/435/CEE: LAS SENTENCIAS DEL TJUE DE 7 DE SEPTIEMBRE Y 20 DE DICIEMBRE DE 2017 Y DE 26 DE FEBRERO DE 2019. LA RELEVANCIA DEL CONCEPTO DE "BENEFICIARIO EFECTIVO".

Acerca del alcance del art. 5.1 de la Directiva 90/435/CEE la Sentencia del TJUE de 20 de diciembre de 2017 (As. C-504 613/16) no acepta presunciones generales de fraude o abuso en las normativas internas que transponen la exención de dividendos matriz-filial, al estimar que lo contrario menoscabaría el objetivo perseguido por la Directiva matriz-filial, y en particular su art. 5.1 esto es, facilitar las cooperaciones y el establecimiento de grupos de sociedades a escala de la Unión[8]. La citada Sentencia analizó el caso relativo a la exención del reparto de dividendos entre las filiales y sus sociedades matrices al amparo de la aplicación de una normativa alemana que establecía que, en el caso de que poseyeran participaciones en una sociedad matriz no residente personas que no tendrían derecho a la exención de la retención en origen si percibieran directamente los dividendos procedentes de una filial establecida en Alemania, la concesión del disfrute de la ventaja fiscal que representa la exención de la retención en origen prevista en el art. 5.1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, estaría sometida a la exigencia de que no se cumpla ninguno de estos tres requisitos, a saber: que no existan razones sólidas (ya sea económicas o de otro tipo) que justifiquen la interposi-

do miembro, hasta el límite de la diferencia a que da lugar la normativa nacional.

8 Acerca del alcance de este pronunciamiento del TJUE véase RUBIO OLIVER, R., "Alcance de las cláusulas antiabuso de la Directiva matriz-filial en relación con los dividendos distribuidos a matrices europeas (Análisis de la STJUE de 20 de diciembre de 2017, asuntos acumulados C-504/16 y C-613/16)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 420, 2018 (consultado en www.ceflegal.com).

ción de la sociedad matriz no residente; que la sociedad matriz no residente no obtenga de su propia actividad económica más del 10% de sus ingresos brutos totales en el ejercicio de que se trate; o que la sociedad matriz no residente no participe en el tráfico económico general con un establecimiento adecuado para su propio objeto social, sin tener en cuenta las características relevantes, organizativas, económicas o de otro tipo, de las empresas que tengan vínculos con la sociedad matriz no residente[9]. Asimismo no consideraba que una sociedad matriz no residente que obtiene sus ingresos brutos de la administración de activos o transfiere sus principales actividades a terceros ejerza una actividad económica propia.

El Tribunal analiza la compatibilidad del Derecho de la Unión con una medida antielusión establecida por Alemania en aquellos supuestos en los que las entidades matrices europeas perceptoras de los dividendos distribuidos por las filiales residentes en Alemania no tendrían derecho a la exención, en la medida en que los accionistas de las entidades matrices no hubiesen tenido derecho a la exención si hubiesen percibido los dividendos de forma directa por tratarse de matrices o accionistas residentes en países terceros o por no cumplir otros condicionantes, como el hecho de que los accionistas fueran personas físicas.

Pues bien, a juicio del Tribunal, al supeditar la concesión del disfrute de esta exención a tales exigencias sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar un principio de prueba de la falta de motivos económicos o de indicios de fraude o abuso, dicha normativa establece una presunción general de fraude o abuso y, por lo tanto, menoscaba el objetivo perseguido por la Directiva, y en particular en el art. 5.1, esto es, evitar la doble imposición de los dividendos distribuidos por una filial residente a su sociedad matriz no residente por parte del Estado miembro de residencia de dicha filial, con el fin de facilitar las cooperaciones y el establecimiento de grupos de sociedades a escala de la Unión. Por otro lado, y en la medida en que esta misma normativa, en el caso de que se cumpla uno de los tres requisitos establecidos por ella, no concede a la sociedad matriz no residente la posibilidad de aportar elementos de prueba que demuestren la existencia de motivos económicos establece, además, una presunción *iuris et de iure* de fraude o abuso. Finalmente, estos requisitos, tanto si se consideran de forma individual como conjunta, no pueden, por sí solos, implicar la existencia de un fraude o de un abuso.

Para el Tribunal existe un exceso de implementación cuando los Estados miembros determinan de forma unilateral medidas restrictivas y supeditan el derecho de exención de los dividendos contemplada en la Directiva matriz-filial a condicionantes adicionales a los allí establecidos, oponiéndose a que puedan adoptarse medidas desproporcionadas, yendo más allá de lo necesario para cumplir el objetivo de prevenir montajes totalmente artificiales carentes de realidad económica, cuyo propósito es disfrutar de forma indebida de una ventaja fiscal. A juicio del Tribunal el hecho de que la actividad económica de la sociedad matriz no residente consista en la administración de activos de sus filiales o de que los ingresos de esta sociedad matriz sólo procedan de esta administración no puede, por sí sola, implicar la existencia de un montaje puramente artificial, carente de toda realidad económica. Asimismo, y al contrario de lo que establece la normativa controvertida, la constatación de la existencia de tal montaje exige que se proceda, caso por caso, a un examen global de la situación de que se trate que verse sobre elementos tales como las características relevantes, organizativas, económicas o de otro tipo, del grupo de sociedades al que pertenece la sociedad matriz en cuestión, así como las estructuras y estrategias de dicho grupo.

En resumen, el establecimiento de la exención regulada en el apartado 1 del art. 5 de la Directiva implica una limitación de los poderes de los

9 Se ha de precisar a este respecto que los requisitos exigidos por la normativa alemana en relación con los dividendos percibidos por una sociedad matriz no residente en Alemania de sus filiales residentes en dicho país no se requerían en el supuesto de dividendos percibidos por la misma de una filial si ambas eran residentes en Alemania.

Estados miembros de someter a tributación los dividendos distribuidos por filiales domiciliadas en Estados miembros a sus sociedades matrices domiciliadas en otros Estados miembros. A su juicio de la lectura del apartado 2 del art. 1 de la Directiva 90/435/CEE, que establece que "*la presente directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos*" se desprende que la norma comunitaria permite a los Estados miembros adoptar medidas dirigidas a evitar abusos del régimen fiscal establecido por la misma. Y, si bien el apartado 2 del art. 1 de la Directiva refleja el principio general del Derecho de la Unión Europea de que nadie puede invocar de forma abusiva o fraudulenta derechos establecidos por el sistema jurídico de esta, dicha disposición debe, por ser una excepción a las normas tributarias fijadas por dicha Directiva, interpretarse restrictivamente. En consecuencia no pueden adoptarse medidas desproporcionadas que vayan más allá de lo necesario.

En cuanto al cumplimiento del requisito de "necesidad" sostiene el Tribunal que para considerar que una normativa nacional tiene por finalidad evitar fraudes y abusos, su fin específico debe ser oponerse a comportamientos destinados a crear montajes artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de disfrutar indebidamente de una ventaja tributaria. Y, para comprobar si una operación persigue un objetivo fraudulento o abusivo, las autoridades fiscales nacionales no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder a un examen individual y particular de la operación en su conjunto. En el presente caso el hecho de que determinadas sociedades establecidas en la Unión estuviesen controladas directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros no implicaba que existiese un montaje puramente artificial, carente de realidad económica y creado exclusivamente con el fin de acogerse indebidamente a una ventaja tributaria.

Por tanto de acuerdo con la interpretación efectuada por el Tribunal la cláusula antiabuso alemana resultaba contraria a la Directiva matriz-filial y a la libertad de establecimiento, al considerarla desproporcionada por no limitarse a excluir del régimen de exención en fuente de los dividendos a esquemas puramente abusivos o totalmente artificiales carentes de realidad económica cuyo propósito es disfrutar de forma indebida de una ventaja fiscal. Tal y como afirma el TJUE la existencia de abuso en relación con la aplicación de tal régimen requiere que las autoridades fiscales realicen análisis casuísticos que tomen en consideración un conjunto de circunstancias concurrentes en la situación específica, teniendo en cuenta factores que incluyen los organizativos, económicos y otros elementos propios del grupo de empresas de que se trate y su propia estrategia empresarial.

Por todo ello el Tribunal concluyó que el art. 1.2 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada, en relación con el art. 5.1 de la Directiva, por una parte, y el art. 49 del TFUE, por otra parte, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa tributaria de un Estado miembro como la controvertida conforme a la cual, cuando poseen participaciones en una sociedad matriz no residente personas que no tendrían derecho a la devolución o a la exención de la retención en origen si percibieran directamente los dividendos procedentes de una filial residente, niega a esa sociedad matriz la exención del Impuesto sobre los rendimientos del capital correspondiente al reparto de dividendos en caso de que se cumpla al menos uno de los requisitos establecidos por dicha normativa.

Se declaró así contraria a la Directiva matriz-filial y a la libertad de establecimiento (art. 49 del TFUE) la cláusula antiabuso alemana, al considerarla desproporcionada por no limitarse únicamente a excluir del régimen de exención a estructuras abusivas y artificiales carentes de realidad económica, cuyo propósito es disfrutar de forma indebida de una ventaja fiscal. El hecho de que la normativa alemana excluya de la exención aquellos supuestos en los que se cumpla alguna de las tres condiciones anteriormente referidas,

sin que la Administración deba aportar pruebas o indicios de fraude o abuso y el contribuyente pueda demostrar la inexistencia de este, supondría una presunción absoluta de fraude o abuso que no admitiría prueba en contrario y que sería contraria al Derecho de la Unión.

Más recientemente puede consultarse asimismo a este respecto la Sentencia del TJUE de 26 de febrero de 2019 (Ass. Acumulados C-116/16 y C-117/16), a través de la cual se analizaba la cuestión relativa a la aplicación de la exención de los beneficios distribuidos por sociedades de un Estado miembro a sociedades de otros Estados miembros en el caso de una sociedad residente en un Estado miembro que satisface a una sociedad asociada residente en otro Estado miembro dividendos que, a continuación, son transferidos íntegramente o en su cuasi totalidad fuera del territorio de la Unión Europea.

El citado pronunciamiento de 26 de febrero de 2019 se refiere a los dos beneficios aplicables en los impuestos europeos que gravan los beneficios de las sociedades (la exención sobre los beneficios matriz-filial y la exención en la obtención de intereses de empresas asociadas), analizándose a través de ambos la cuestión relativa a si el fraude a nivel europeo y, más precisamente, la mera puesta en peligro de las libertades comunitarias impide el acceso a cualquier beneficio fiscal.

Tal y como precisa el Tribunal de Justicia el principio general del Derecho de la Unión según el cual los justiciables no pueden invocar normas del Derecho de la Unión de manera fraudulenta o abusiva debe interpretarse en el sentido de que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales, cuando se produzca una práctica fraudulenta o abusiva, deben denegar al contribuyente el beneficio de la exención de la retención en la fuente sobre los beneficios satisfechos por una filial a su sociedad matriz o sobre los intereses que abona a una sociedad vinculada, aun cuando no exista disposición nacional o contractual alguna que contemple tal denegación. Y, al objeto de probar que existe una práctica abusiva, es necesario que concurran, de una parte, una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se hayan respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa de la Unión, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa; y, de otra, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa de la Unión mediante la creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención. Así las cosas la concurrencia de cierto número de indicios puede acreditar la existencia de un abuso de Derecho, siempre que esos indicios sean objetivos y concordantes (por ejemplo, la existencia de sociedades instrumentales o simplemente el carácter puramente formal de la estructura de un grupo de sociedades, de las operaciones financieras o de los préstamos).

Con carácter general el principio general del Derecho europeo sobre prohibición de prácticas abusivas goza de suficiencia como tal, sin necesidad de que encuentre respaldo o requiera soporte en otras fuentes normativas, de manera que una conducta fraudulenta o abusiva bajo dicho principio debe ser rechazada sin necesidad de que se invoque, y por tanto, sin necesidad que exista, una norma convencional o doméstica. Ahora bien para el TJUE no resulta lícito invocar la aplicación de los principios y libertades comunitarias (y, en especial, los de libre establecimiento y libre circulación de capitales) cuando se constata la existencia de un esquema o una estructura considerada abusiva o fraudulenta.

Ciertamente corresponde a la Administración tributaria la prueba de la existencia de dichas conductas abusivas o fraudulentas. Ahora bien a juicio del Tribunal no le compete ni tiene necesidad la Administración fiscal, en la medida en que exista una conducta de tal naturaleza, identificar en las entidades que sean beneficiarias efectivas las rentas (en este caso dividendos) que pudieran transitar a través de una entidad instrumental.

Por otra parte, a efectos de la negativa a reconocer a una sociedad como beneficiario efec-

tivo[10] de unos dividendos o de la prueba de la existencia de un abuso de Derecho una autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o entidades a las que considera beneficiarios efectivos de esos dividendos/intereses, no sirviendo de cara a evitar los efectos del abuso de derecho invocar la aplicación de las libertades reconocidas por el TFUE para cuestionar la normativa del primer Estado miembro que regula la tributación de dichos dividendos. En palabras del Tribunal *"En una situación en la cual el régimen de exención de retención en la fuente sobre los dividendos satisfechos por una sociedad residente de un Estado miembro a una sociedad residente de otro Estado miembro, establecido en la Directiva 90/435, en su versión modificada por la Directiva 2003/123, no es aplicable, por haberse constatado la existencia de un fraude fiscal o de un abuso, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de esa Directiva, no es lícito invocar la aplicación de las libertades reconocidas por el Tratado FUE para cuestionar la normativa del primer Estado miembro que regula la tributación de dichos dividendos"*.

En consecuencia las autoridades administrativas y judiciales podrán denegar beneficios fiscales ante el más mínimo indicio de irregularidad que resulte en todo caso demostrada.

Ya con anterioridad, y en esta misma línea relativa a la necesidad de evitar el surgimiento de incertidumbres y dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de medidas antiabuso nacionales que se basan en presunciones de abuso generales (las cuales suelen ir, además, acompañadas de la inversión de la carga de la prueba y de la erosión del principio europeo y nacional de seguridad jurídica que debiera presidir las relaciones con la Administración como mecanismo de protección de la confianza en las normas vigentes), refiriéndose al alcance de este art. 5 de la Directiva la Sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2017 (As. C-6/16, *Eqiom y Enka*) analizó la compatibilidad con el citado precepto de una norma francesa que limitaba el acceso a la exención estableciendo que *"no será de aplicación cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros, salvo cuando dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de su objetivos principales acogerse a… (la exención)"*. Dicha imposición de la prueba de la inexistencia de fraude fue analizada en la medida en que la norma interna iba más allá del espíritu de la exención que, en su art. 1.2 se limita a señalar que *"La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos"*.

Al objeto de proceder a clarificar si se trataba o no de una medida necesaria para el control del fraude el TJUE parte del objetivo del beneficio fiscal, que no es otro que evitar la doble imposición o la imposición en cadena de dichos beneficios.

10 Como es sabido la cláusula de beneficiario efectivo no toma en consideración al propietario del activo de que se trate, sino que tiene presente el control y dominio sobre el rendimiento derivado de tal activo, bien o derecho. El mero control mayoritario o pleno sobre la sociedad perceptora de la renta no excluye que ésta pueda ser calificada como beneficiario efectivo. Con carácter adicional el concepto de beneficiario efectivo, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 10, 11 y 12 de los CDIs que siguen el MCOCDE, no está emparentado con el concepto de beneficiario último o titular real de una entidad o de un activo que resulta de la normativa de prevención y lucha contra el blanqueo de capitales, de manera que la aplicación del CDI entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia del beneficiario efectivo procede sin que se planteen mayores problemas allí donde una persona o entidad intermedia situada en otro Estado contratante o país tercero resulta interpuesto entre el pagador y el referido beneficiario efectivo residente del otro Estado contratante. Véase a este respecto CALDERÓN CARRERO, J. M., "Comentario a la SAN de 30 de noviembre de 2018 en el caso Colgate Palmolive: ajustes colaterales derivados de una regularización de precios de transferencia que determinan el afloramiento de un "royalty" y su tributación con arreglo al CDI del 'beneficiario efectivo de segundo nivel'", *Quincena Fiscal,* núm. 10, 2019 (consultado en www.aranzadidigital.es), quien señala a este respecto que *"La cláusula del beneficiario efectivo no constituye una cláusula anti- treaty shopping de alcance general, sino que posee un alcance limitado. La propia OCDE, tanto en un contexto pre-BEPS como post-BEPS, ha reconocido el limitado alcance de la cláusula de beneficiario efectivo, de suerte que tanto las cláusulas generales antiabuso domésticas como las cláusulas convencionales específicas pueden resultar de aplicación de cara a evitar el uso abusivo de los CDIs"*.

El Estado francés argumentó que su norma tenía por objeto evitar la práctica denominada *treaty shopping*, mecanismo dirigido a reducir o evitar la tributación en el Estado de la fuente, sobre la base de un CDI que no resulta de aplicación. En el presente caso la aplicación del citado mecanismo propició que se elaborasen montajes societarios mediante los que, sociedades establecidas en Estados terceros eluden la aplicación del tipo de retención a los dividendos de origen nacional establecido por el Derecho francés o por el Convenio celebrado entre el Estado tercero en cuestión y la República Francesa, con el fin de que queden sujetos a un tipo de imposición menor establecido por el convenio celebrado entre otro Estado miembro y ese mismo Estado tercero gracias a la exención de retención en origen que entre Estados miembros establece la Directiva 90/435.

A juicio del Tribunal, a pesar de que el objetivo de la norma en cuestión era totalmente lícito y ajustado a los parámetros de la Directiva, no lo era en el formato elegido y llevado a su texto. Y ello en tanto en cuanto el objetivo específico de la normativa controvertida no era privar de una ventaja tributaria a los montajes puramente artificiales cuyo fin fuese acogerse a esa ventaja, sino que contemplaba, en general, cualquier situación en la que una matriz controlada directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros tuviese su sede, sea cual fuere el motivo, fuera de Francia. Era indiscriminada y no estaba basada en la sospecha de la existencia real de una estructura societaria fraudulenta. Y el mero hecho de que determinadas sociedades establecidas en la Unión estén controladas directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros no supone por sí solo que exista un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, creado exclusivamente con el fin de acogerse indebidamente a una ventaja tributaria.

Para el Tribunal la medida antiabuso prevista en el ordenamiento francés va más allá de lo estrictamente necesario para luchar contra el fraude o abuso en la medida en que no se dirige única y exclusivamente a privar de las ventajas contenidas en la Directiva a los montajes puramente artificiales, sino que incluye a toda una categoría de entidades. Y el hecho de que la normativa francesa estableciera una presunción genérica de abuso para todas las distribuciones de dividendos de sociedades francesas a matrices ubicadas en otro Estado miembro, pero controladas por personas residentes en terceros Estados resulta contrario al objetivo perseguido por la Directiva, motivo por el cual se declara la incompatibilidad de la norma francesa con el art. 1.2 de la Directiva.[11]

En opinión del Tribunal, al supeditar la exención a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal

11 Recuérdese a este respecto que en 2015 fue objeto de modificación la cláusula antiabuso de la Directiva matriz-filial a través de la Directiva (UE) 2015/121. Dicha modificación implicó la sustitución del art. 1.2 de la Directiva por los siguientes tres apartados: "2. *Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva. Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte. 3. A efectos del apartado 2, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales* válidas *que reflejen la realidad económica. 4. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas*". Tal y como ha puesto de relieve DE JUAN CASADEVALL, J., "La codificación de la cláusula antiabuso en el Derecho de la Unión (I)", *Crónica Tributaria,* núm. 170, 2019, pág. 104, el citado precepto reformado "*acoge una formulación acabada de la GAAR comunitaria, precedente inmediato de ATAD* –se está refiriendo el autor a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior- *que, como parece desprenderse del Preámbulo de la Directiva 2015/121/UE, desborda la estrecha concepción de la directive shopping para proyectarse sobre un contenido más amplio*". De este modo tuvo lugar al establecimiento de una obligación para los Estados miembros de denegar el acceso a los beneficios de la Directiva a, básicamente, montajes puramente artificiales. Frente a lo dispuesto por el citado precepto en su anterior redacción ya no se establece una facultad, sino una obligación para los Estados miembros de aplicar su normativa antiabuso en determinadas situaciones.

o uno de su objetivos principales acogerse a la exención, sin que la Administración Tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, la normativa controvertida establecía una presunción general de fraude o abuso e iba en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/435, que no era otro que evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales a sus matrices.

Tal y como señala el Tribunal un umbral de participación del 20% no permite presumir que su titular ejerza una influencia efectiva en la toma de decisiones de la entidad que distribuye los dividendos, motivo por el cual deben analizarse los elementos fácticos del caso para comprobar si la entidad titular de la participación está o no influyendo en la toma de decisiones de la filial. En este sentido el Tribunal descarta la alegación presentada por el Gobierno francés por la que se trataba de excluir del ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento a las sociedades residentes en Estados miembros, pero controladas por residentes en otros Estados miembros, recordando que la condición de sociedad de la Unión se basa, en virtud del art. 54 del TFUE, en el lugar donde se encuentre su domicilio social y en el ordenamiento jurídico con arreglo al cual esté constituida y no en la nacionalidad de sus accionistas. Y, tratándose en el presente caso de una entidad establecida en la Unión, resulta posible invocar la libertad de establecimiento sin que la residencia de sus socios sea relevante a estos efectos.

Termina su razonamiento el Tribunal recordando que la diferencia de trato respecto del reparto de beneficios con las matrices residentes (que no exige esa prueba de que la estructura societaria no responde a un interés fraudulento) puede disuadir a una matriz no residente de ejercer en Francia una actividad mediante el establecimiento de una filial en ese Estado miembro y, en consecuencia, constituye una restricción a la libertad de establecimiento. Adviértase por tanto como el citado pronunciamiento del TJUE vino a flexibilizar las condiciones para que las distribuciones de dividendos en el caso de estas estructuras societarias mixtas con entidades residentes en la Unión Europea y en terceros Estados queden exentas de tributación en el Estado de distribución del dividendo.

Existe por tanto una restricción que afecta a situaciones objetivamente comparables, motivo por el cual es necesario valorar si esta medida se encuentra justificada y, en caso afirmativo, comprobar si es proporcionada.[12]

Así pues, para que el abuso de derecho se produzca han de concurrir tanto una serie de circunstancias objetivas que evidencien el incumplimiento de la finalidad de las Directivas como un componente intencional o subjetivo representado en la voluntad de obtener una ventaja fiscal por medios artificiosos. Y, en este sentido, constituyen indicios objetivos y concordantes que induzcan a la determinación de una conducta abusiva, entre otros, los siguientes: una estructura societaria creada formalmente (por ejemplo, una entidad instrumental conductora de las rentas sin sustancia económica) teniendo como uno de sus principales objetivos la obtención de la ventaja fiscal derivada de la Directiva; el hecho de que los dividendos obtenidos sean retransmitidos por la sociedad perceptora en su totalidad o en su cuasi totalidad, en un plazo muy breve, a entidades que no pudieran alcanzar la cobertura de la Directiva comunitaria; el hecho de que la sociedad perceptora de los dividendos obtenga un beneficio gravable insignificante como sociedad instrumental, cuya función sea hacer transitar las rentas hacia otras entidades; la circunstancia de que la única actividad que realice la entidad consista en la percepción de los dividendos, de modo que carezca de una actividad económica real; la existencia de un entramado contractual determinante de flujos financieros intragrupo a través de los cuales se evidencie que las entidades instrumentales ca-

12 A este respecto en relación con las causas de justificación el Gobierno francés había alegado que la medida se justificaba en dos motivos, a saber, la lucha contra el fraude, en concreto contra las estructuras de *treaty shopping* y la salvaguarda del equilibrio en el reparto de las potestades tributarias entre los Estados miembros. Ambos son motivos que pueden justificar restricciones a las libertades fundamentales de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE.

recen del poder de disponer económicamente de los dividendos percibidos, ya sea por razón de una obligación legal o contractual o por el hecho de que a la sociedad perceptora de los dividendos no se le haya concedido el derecho de usar y disponer de los importes obtenidos y que en definitiva carezca de la condición de beneficiar efectivo; o el hecho de que, a consecuencia de los mecanismos de estructuras establecidos, existiendo una entidad beneficiaria extracomunitaria, se dé la circunstancia de que los dividendos escapen a toda tributación efectiva en la Unión Europea.

En cambio, a juicio del TJUE carece de relevancia la existencia de un Convenio de Doble Imposición que proteja a las entidades implicadas, en la medida en que en función de otros factores evidencien la existencia de operaciones formales y artificiales carentes de justificación económica con el objetivo de disfrutar de la exención.

Por otra parte si el beneficiario efectivo del pago de dividendos tiene su residencia fiscal en un Estado tercero la denegación de la exención no precisa en absoluto que se constate un fraude o abuso de derecho. Y, concurriendo una exención en el caso de que los dividendos fueran percibidos directamente por el beneficiario efectivo, no cabría excluir que la estructura del grupo sea ajena a un abuso de derecho.

Como es sabido el art. 1.2. de la Directiva Matriz-Filial reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes o abusos. De su propio tenor literal se desprende que la Directiva y su art. 1.2. no son una norma de armonización exhaustiva y que las normas nacionales de ejecución deben apreciarse, no sólo a la luz de las disposiciones de la propia Directiva, sino también del Derecho primario.

Pues bien, para el Tribunal el citado art. 1.2 de la Directiva constituye una manifestación del principio general de prohibición del abuso o el fraude del Derecho de la UE que posibilita a los Estados miembros excluir la aplicación de la Directiva cuando se den los elementos necesarios para apreciar la existencia de tal abuso o fraude, aunque dicha disposición, por ser una excepción a las normas tributarias de la Directiva, debe ser interpretada restrictivamente.

A estos efectos el TJUE ponderó si la disposición nacional era necesaria realmente para prevenir el fraude o el abuso, lo que, en última instancia, no es más que un análisis de proporcionalidad de la medida.

De acuerdo con lo declarado por el Tribunal "*El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en la redacción que dio a dicha Directiva la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por un lado, y el artículo 49 TFUE, por otro, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, supediten la concesión de la ventaja tributaria establecida en el artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva –es decir, la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes cuando dichas matrices estén controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros– a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de su objetivos principales acogerse a la exención*".

Ciertamente se ha de reconocer a este respecto que, al amparo de una jurisprudencia comunitaria consolidada, el establecimiento de una norma fiscal de alcance general que prive automáticamente de la ventaja tributaria a determinadas categorías de contribuyentes sin que la Administración esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso excede de lo necesario para evitar dicho fraude o abuso. En el presente caso para el Tribunal el objetivo de la norma francesa no era privar de una ventaja tributaria a los montajes puramente artificiales cuyo fin fuese acogerse a esa ventaja, sino que contemplaba, en general,

cualquier situación en la que una matriz controlada directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros tenga su sede, sea cual fuere el motivo, fuera de Francia. Y el mero hecho de que sociedades matrices situadas en territorio de la UE estén controladas por personas de fuera de la UE no es en sí mismo un hecho indicativo de la existencia de un montaje artificial, carente de realidad económica. En consecuencia supeditar la exención de la retención del art. 5 de la Directiva al hecho de que las matrices no residentes, a su vez, residentes en otro Estado de la UE, acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objeto principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la citada exención, sin que la Administración tributaria deba aportar al menos un indicio del fraude o abuso, de forma que se establece una presunción general de abuso o fraude, es contrario al objetivo fundamental de la Directiva, ya que de ninguna de sus disposiciones se desprende que el control de la matrices comunitarias por no residentes en la UE sea un elemento relevante para aplicar las ventajas que la Directiva establece.

Tal y como reconoce el Tribunal desde la perspectiva de las libertades fundamentales en el presente caso planteado resultaba de aplicación la libertad de establecimiento, ya que la matriz luxemburguesa controlaba el capital de la sociedad francesa de forma completamente mayoritaria (*test* de la 'influencia efectiva'). Y la exigencia imperativa de interés general relativa a la prohibición del fraude o el abuso, que es una excepción a las libertades, debe ser interpretada con el mismo significado que la cláusula antiabuso de la Directiva Matriz-Filial establecida en su art. 1.2 ya que, en definitiva, la última es manifestación del principio general de prohibición del abuso que justifica la exigencia imperativa reconocida en el ámbito de las libertades. Por tanto, al no estar amparada la normativa francesa por la exigencia imperativa relativa a la prevención del fraude y del abuso, cabía concluir que la cláusula específica anti-abuso de la legislación francesa vulnera también la libertad de establecimiento.

Cabe recordar además que nuestra normativa interna establece hasta la fecha[13], trasponiendo la normativa europea (antigua Directiva 90/534/CEE) una exención sobre los dividendos que distribuyan entidades residentes en España a otras compañías residentes en la Unión Europea, siempre que se cumplan determinados requisitos (entre otros, que la entidad perceptora del dividendo tenga una participación de, al menos, el 5% en la entidad que lo distribuye). De este modo

13 Nótese que decimos "hasta la fecha" porque, como es sabido, el fallido Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 contempló la posibilidad de que la citada exención bajase del actual 100% al entorno del 95%, aplicándose así un tipo de gravamen del 5% sobre estos beneficios empresariales obtenidos en el exterior. Y ello sobre la base de estimar que concurren gastos no deducibles por la gestión de la participación que mantiene la matriz en la filial. Así pues se hacía uso de la facultad que, conforme a lo dispuesto en la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, conservan los Estados miembros para prever que los gastos de gestión que se refieren a la participación en la entidad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz, pudiendo fijarse a tanto alzado sin que, en este caso, su cuantía pueda exceder del 5% de los beneficios distribuidos por la sociedad filial, procediéndose a modificar con efectos para los períodos impositivos que se iniciasen a partir de 1 de enero de 2019 y que no hubiesen concluido a la entrada en vigor de dicha Ley y vigencia indefinida el precepto que regula la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, de forma que el importe que resulte exento sería el 95% del dividendo o renta positiva obtenida. Desde nuestro punto de vista la citada medida podría constituir un desincentivo a la internacionalización de las empresas españolas, que tendrían que tributar dos veces por sus beneficios en el exterior, originando una desventaja competitiva para nuestras multinacionales, ya que su factura fiscal sería superior a la que soportan otras empresas que solo tributan en el país donde generan sus beneficios gracias a los Convenios de Doble Imposición. Téngase presente que, buena parte de estos acuerdos firmados por España, siguiendo el modelo de la OCDE, contienen un artículo que recoge expresamente los métodos para evitar la doble imposición, estableciendo las reglas necesarias entre los Estados contratantes para corregir la doble imposición jurídica, a saber, aquélla en la que una misma renta (o capital) es gravada en la misma persona por más de un Estado. En este contexto la eventual tributación al 5% de los dividendos recibidos del exterior podría verse limitada con base en la aplicación de estas reglas contenidas en los Convenios. Y ello sin perjuicio de que la citada limitación a la exención se halle prevista en la Directiva matriz-filial, con un máximo del 5% de los beneficios distribuidos.

los dividendos que distribuyan entidades españolas a otras entidades residentes en la Unión Europea que tengan una participación de, al menos, el 5%, no están sujetos a tributación en España. Frente a esta regla general la normativa comunitaria faculta a los Estados miembros a establecer normas anti abuso para excluir la aplicación de la exención en aquellos casos en los que la entidad receptora de los dividendos sea una "mera pantalla" en la UE de inversores finales de terceros países.

Partiendo de esta regulación nuestra normativa interna señala que la exención no se aplicará cuando la entidad perceptora del dividendo estuviese controlada, directa o indirectamente, por una o varias entidades o personas residentes en Estados terceros no miembros de la UE, salvo que se acredite que ello no tiene como objetivo principal (o como uno de sus objetivos principales) beneficiarse de la exención. De este modo la carga de la prueba de la existencia de motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas en la estructura societaria recae sobre el contribuyente. La normativa francesa enjuiciada por el TJUE establecía que no sería de aplicación la exención en Francia a dividendos distribuidos por entidades francesas cuando los dividendos los percibiese una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros, salvo cuando dicha persona jurídica acreditara que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de su objetivos principales acogerse a la exención. Al amparo de la citada normativa resultaba necesario probar que el objetivo principal o uno de los objetivos principales de la constitución de la entidad matriz no fuese la consecución de la ventaja fiscal. Se requería así, al igual que sucede en nuestro ordenamiento interno, que la estructura societaria en cuestión tuviese un motivo económico válido, haciendo recaer la prueba de la existencia de ese motivo económico válido en el lado del contribuyente.

En suma, nuestra normativa interna, tanto en lo que se refiere a los dividendos obtenidos por sociedades matrices comunitarias como también en lo relativo a los cánones con igual destino si bien ampliado a "empresas asociadas" también comunitarias, considera que resulta aplicable la exención cuando existe participación dominante extracomunitaria, la existencia de motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas en el nacimiento y en el curso de la entidad perceptora de las rentas.

Como se ha analizado, la Sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2017 concluye que dicha normativa francesa es contraria a la finalidad de la Directiva y supone, además, una restricción indebida a la libertad de establecimiento, ya que la derogación a la norma general de exención de dividendos entre Estados de la Unión debe ser interpretada restrictivamente, y la aplicación de la exención solamente podrá excluirse en los casos en que se aprecie fraude o abuso real. En el presente caso la normativa francesa establecía una presunción general de fraude o abuso, siendo por ello contraria al ordenamiento comunitario. Con carácter general resulta incompatible con el principio de libertad establecimiento y con los dictados de la Directiva matriz–filial una legislación tributaria nacional que reclama de manera automática una prueba de inexistencia de fraude o circunvalación de la norma, sin que existan mínimos indicios o sospechas del mismo. Para el Tribunal no cabe presumir, sin más, el fraude ni tampoco cabe una diferencia de trato respecto del reparto de beneficios con las matrices residentes, ya que ello podría disuadir a una matriz no residente de ejercer en Francia una actividad mediante el establecimiento de una filial en ese Estado miembro y, en consecuencia, constituiría una restricción a la libertad de establecimiento.

En el presente caso, atendiendo al diseño de la norma francesa, su objetivo no consistía en privar de una ventaja tributaria a los montajes puramente artificiales cuyo fin fuera acogerse a esa ventaja, sino que contemplaba, en general, cualquier situación en la que una matriz controlada directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros tuviese su sede, sea cual fuere el motivo, fuera de ese Estado. Y, a tal efecto, el mero hecho de que determinadas sociedades establecidas en la Unión estén con-

troladas directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros no supone por sí solo que exista un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, creado exclusivamente con el fin de acogerse indebidamente a una ventaja tributaria.

Tal y como clarifica además el TJUE para excluir la aplicación de la exención la Administración no puede exigir al contribuyente que pruebe el motivo económico válido de la estructura societaria, sino que será la Administración la que deba probar que la estructura societaria es artificial y no refleja la realidad económica. Debe procederse a acreditar, después de un examen individual del conjunto de la operación que se trate, un principio de prueba o indicio de fraude abuso.[14]

Lo cierto es que, a diferencia de lo que sucede en las Sentencias del TJUE de 7 de septiembre y 20 de diciembre 2017, en las que se aludía a la existencia de estructuras puramente abusivas y carentes de realidad económica así como a la necesidad de adoptar una percepción y prueba de índices muy acusados de posible fraude o evasión fiscal, la posterior Sentencia del TJUE de 26 de febrero de 2019 considera que resulta posible denegar el amparo de las disposiciones del Derecho Comunitario cuando se invoquen, no para conseguir los objetivos de sus disposiciones, sino con el fin de disfrutar de una ventaja otorgada por el Derecho Comunitario cuando los requisitos que se cumplen para ello son sólo formales.[15]

El TJUE incorpora dentro del ámbito de la exención matriz-filial la categoría de beneficiario efectivo, a pesar de que dicha categoría no figura recogida en la Directiva, no quedando además contemplada en nuestra normativa interna cuando regula la cláusula antiabuso en la exención para dividendos satisfechos a matrices comunitarias. El Tribunal se inclina por una homogeneización de la noción de beneficiario efectivo estimando que, si concurre tanto un componente subjetivo o intencional consistente en la búsqueda de una ventaja fiscal como uno de los objetivos de la estructura (en contradicción con los objetivos de la Directiva) junto con una serie de circunstancias que debieran guardar cierta concordancia con objeto de subrayar la existencia de una conducta artificial abusiva, procede la negativa de la aplicación de la exención, al igual que sucedería si en el perceptor se diera la circunstancia de no ser el beneficiario efectivo de la renta.[16]

14 Véanse en este sentido los trabajos de CARMONA FERNÁNDEZ, N., "Dividendos para Sociedades Matrices en la Unión Europea. Validez de la cláusula antiabuso", *Carta Tributaria Opinión,* núm. 11, 2017 (consultado en www.laleydigital.com) y de JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE- FALLOIS, D. J., "Presunciones genéricas, libertad de establecimiento y directiva matriz-filial: ¿es compatible la cláusula antiabuso del art. 14.1.h) TRLIRNR con el Derecho de la Unión? Análisis de la STJUE de 7 de septiembre de 2017, Eqiom SAS y Enka SAS c. Ministre des Finances en des Comptes publics (asunto C-6/16)", *Nueva Fiscalidad*, octubre-diciembre 2017, págs. 240 y ss. Tal y como han puesto de manifiesto además CORRAL, J. y MANTECÓN, E., "Buenas noticias para la distribución de dividendos", *Diario Cinco* Días, www.cincodias.com (consultada el 19 de octubre de 2017), proyectando el contenido del presente pronunciamiento sobre nuestro ordenamiento interno *"Ello implicaría que, en los casos de repartos de dividendos desde entidades españolas a otras entidades residentes de la UE participadas por otras no residentes, cuando la Administración pretenda cuestionar la aplicación de la exención en España (algo que no ha sido infrecuente y que ya ha provocado diferentes pronunciamientos de los tribunales), sería la Administración la que debería probar que la estructura societaria es fraudulenta, en lugar de que el contribuyente deba probar que no lo es"*.

15 Tal y como ha puesto de manifiesto a este respecto JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE- FALLOIS, D. J., "Interpretación de la cláusula de beneficiario efectivo en la directiva sobre intereses y cánones y la virtualidad del principio de prohibición del abuso de derecho en el ordenamiento europeo. Análisis de la STJUE de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros (asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16)", *Nueva Fiscalidad,* núm. 1, 2019, pág. 278, *"el TJUE ha consagrado la existencia de un principio general de prohibición del fraude y el abuso que excluye el acceso a los derechos previstos en el ordenamiento europeo a aquellas estructuras con finalidad fraudulenta o abusiva. Este principio es de aplicación directa, sin que requiera de un desarrollo o transposición al ordenamiento de los Estados miembros"*.

16 Véase a este respecto, con carácter general, CARMONA FERNÁNDEZ, N., "Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16", *Carta Tributaria Opinión,* núm. 50, 2019 (consultado en www.laleydigital.com),

III. ANÁLISIS DEL ART. 4.2 DE LA DIRECTIVA A LA LUZ DE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 26 DE OCTUBRE DE 2017.

La Sentencia del TJUE de 26 de octubre de 2017 (As. C-39/16) reitera que, si bien desde las instancias europeas hay un interés máximo en la protección de la neutralidad fiscal en este tipo de operaciones de reparto de dividendos entre las sociedades filiales y sus matrices, no por ello son amparables conductas abusivas que, bajo el auspicio de su tributación "0", puedan desarrollarse en la práctica. Es por ello que los Estados miembros también tienen reconocido un cierto margen de control sobre el abuso. El art. 4.2 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional con arreglo a la cual los intereses pagados por una sociedad matriz en concepto de préstamo no son deducibles del beneficio imponible de ésta hasta un importe equivalente al de los dividendos que gozan de deducibilidad fiscal, percibidos de participaciones de una duración inferior a un año ue la sociedad matriz tiene en sociedades filiales, no vinculados a la financiación de las participaciones, ya que lo único que se permite a los Estados miembros es impedir que una sociedad matriz disfrute del doble beneficio que supondría permitir la deducción de los intereses de los préstamos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales y la exención de la distribución de esos beneficios. Y ello en tanto en cuanto la regla establecida en dicho apartado 2 privaría de efecto útil a la que figura en el apartado 1 de ese artículo si la regla se interpretara en el sentido de que permite a los Estados miembros oponerse a la deducción del beneficio imponible en esos casos. Dicha lectura supondría permitir a dichos Estados miembros aumentar indirectamente la renta de una sociedad matriz sujeta a tributación, afectando así a la neutralidad protegida por la Directiva.

Para el Tribunal la redacción del citado art. 4.2 de la Directiva es clara e inequívoca en el sentido de que permite a los Estados miembros excluir la deducibilidad del gasto vinculado a la participación que genera beneficios sobre los que se elimina la doble imposición económica de acuerdo con la Directiva. Dicho precepto no permite a los Estados miembros excluir, con carácter general, la deducción de intereses de préstamos pagados por la entidad matriz hasta un importe igual a los dividendos derivados de las filiales. El propio contexto y finalidad de la Directiva confirma que la finalidad de dicho precepto no es otra que permitir a los Estados miembros no conceder deducciones de gastos o minusvalías vinculadas a dividendos que no van a tributar por aplicación del método de exención o imputación. Debido precisamente a ello el art. 4.2 de la Directiva ha de ser objeto de una interpretación estricta ya que, en otro caso, las propias medidas de eliminación de la doble imposición del art. 4.1 de la Directiva podrían dejar de tener sentido y serían desnaturalizadas al permitir a un Estado miembro aumentar la renta atribuible a una sociedad que recibe rentas que no tributan por la vía de limitar gastos que no están vinculados de forma directa con tales rentas.

La finalidad del art. 4.2 de la Directiva es únicamente impedir que la sociedad que recibe el dividendo disfrute de una doble ventaja (la no tributación del mismo y la deducción de gastos vinculados a una renta que no tributa), por lo que interpretar esta disposición como que pueda limitar la deducción de cualquier gasto de la sociedad que recibe los dividendos hasta la cuantía del importe de los mismos equivaldría a privar de efecto útil al art. 4.1 de la Directiva.

En el presente caso analizado la normativa nacional enjuiciada no podía considerarse compatible con el art. 4.2 de la Directiva, no hallándose además justificada por el art. 1.2 de la Directiva (la cláusula antiabuso en su redacción originaria). Y ello en tanto en cuanto el principio general de prohibición del abuso proyecta sus exigencias con respecto a la cláusula antiabuso de la Directiva, debiendo ser interpretada ésta en coherencia con la jurisprudencia general en esta materia. El citado art. 1.2. de la Directiva constituye una cláusula general cuyo contenido se concreta en el art. 4.2., en la medida en que este último tiene como finalidad eliminar las dobles deducciones.

Por último, en relación con el art. 3.2 de la Directiva 90/435, que prevé la posibilidad de que los Estados miembros exijan períodos de tenencia mínimos de las participaciones para aplicar las medidas de los art. 4 y 5 de la Directiva, estima el Tribunal que el citado precepto no constituye una excepción general a la misma, sino que se limita a regular una facultad de los Estados miembros de la que pueden o no hacer uso. Y, a este respecto, ya en su día el órgano judicial nacional remitente se encargó de precisar que la normativa nacional no tenía ninguna conexión con el art. 3.2. de la Directiva sino que, más bien, pretendía establecer limitaciones a la deducción de intereses que superaran el problema que la Administración tributaria se encuentra a la hora de determinar si un préstamo está vinculado a la adquisición de una determinada participación.

IV. REFLEXIONES FINALES.

Dentro de nuestro ordenamiento interno el art. 14.1 h) del TRLIRNR impide la aplicación de la exención a aquellos casos en los que el contribuyente que invoca la exención no acredita motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas para constituir la entidad y su operativa, disponiendo a tal efecto que no será de aplicación la exención "*Cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas*".

Adviértase que el citado criterio introduce un factor antiabuso basado en la no residencia fiscal en Estados miembros de la UE o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria de los socios de la sociedad matriz. Y, con carácter adicional, se introduce en el citado precepto de nuestro ordenamiento un criterio de inversión de la carga de la prueba al exigir al contribuyente que acredite la existencia de motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas para constituir la entidad y su operativa, no exigiéndose en cambio a la Administración que aporte pruebas de fraude fiscal.

En base a ello cabría estimar que si, al amparo de lo establecido en el citado art.

14.1 h) del TRLIRNR, se negase por parte de la Administración la aplicación de la exención basándose en una presunción general de elusión fiscal u objetivo fraudulento y sin entrar a analizar de forma individual y particular la estructura de la operación (no demostrándose en consecuencia la existencia de un montaje artificial), ello podría violentar lo dispuesto en la normativa comunitaria.

Recuerda el TJUE mediante Sentencia de 17 de mayo de 2017 (As. C-365/16), dictada al hilo del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a las filiales de Estados miembros diferentes y al necesario respeto que ha de producirse a la Directiva 2011/96/UE al objeto de prevenir situaciones de doble imposición, que se opone a la citada normativa comunitaria una medida fiscal establecida por el Estado miembro de una sociedad matriz que prevé la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya base imponible esté constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de dicha sociedad. Tal y como concluye el Tribunal en este pronunciamiento "*El artículo 4, apartado 1, letra a), de la [Directiva Matriz-Filial], debe interpretarse en el sentido de que se opone a una medida fiscal establecida por el Estado miembro de una sociedad matriz, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esta sociedad*".

Con carácter adicional, y de conformidad con lo declarado por el TJUE en una segunda Sentencia de fecha igualmente 17 de mayo de 2017 (As. C-68/15) el art. 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96, puesto en relación con el apartado 3 de dicho precepto, debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición se opone a una normativa fiscal nacional en virtud de la cual en el supuesto de que los beneficios percibidos de su filial por una sociedad matriz fuesen distribuidos por esa sociedad matriz con posterioridad al ejercicio en el que los percibió se someten esos beneficios a un gravamen que rebasa el límite máximo del 5% fijado en dicha disposición.

Adviértase por tanto que en ambos pronunciamientos el TJUE lleva a cabo un análisis que parte de la finalidad de la Directiva de evitar la doble imposición económica que se produce por el solapamiento del IS a nivel de la sociedad filial y de la sociedad matriz. Y, a la luz de dicho análisis, se reconoce la compatibilidad de dichos gravámenes complementarios sobre la redistribución de beneficios por sociedades matrices con la Directiva matriz-filial, a pesar de que en los supuestos planteados la concurrencia de dichos tributos con la exención parcial de dividendos suponía exceder el límite del 5% previsto en dicha Directiva. En palabras del Tribunal "*un gravamen de esos beneficios en la sociedad matriz por parte del Estado miembro de la sociedad matriz en el momento de redistribuirlos que tenga como consecuencia someter tales beneficios a un gravamen que rebasa, de hecho, el límite máximo del 5 % fijado en el artículo 4, apartado 3, de dicha Directiva conllevaría una doble imposición en esa sociedad, prohibida por la citada Directiva*".

A este respecto, el hecho de que el gravamen a nivel de la sociedad matriz se posponga al momento en que se produce la redistribución de los dividendos percibidos de la sociedad filial no supone para el Tribunal que no exista una vulneración de la prohibición de gravar la recepción de beneficios de la filial por parte de la matriz. Y ello en tanto en cuanto lo relevante no es el momento en que se produce el devengo del tributo concreto, sino si existe materialmente una doble imposición económica sobre dichos beneficios. De este modo, el elemento temporal se desconoce en favor de un análisis económico acerca de la existencia de doble imposición sobre los beneficios.[17]

Dentro del ámbito de nuestra doctrina administrativa, y en relación con la aplicación de la antigua exención establecida en la letra h) del art. 14.1 del TRLIRNR la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a Consulta de 1 de julio de 2014 analizó el supuesto relativo a una distribución de dividendos de una sociedad residente en España a su sociedad matriz (sociedad compradora) residente en Alemania.

En concreto, e independientemente de la aplicación del Convenio para evitar la Doble Imposición, se planteaba la cuestión relativa a la tributación de acuerdo con la normativa interna española reguladora del IRNR. Pues bien, a juicio de la DGT la sociedad compradora podría tener razones económicas operativas para existir, siempre que el grupo incremente sus inversiones en España en un futuro cercano a través de la sociedad compradora, actuando esta última como sociedad matriz de todas las entidades que constituyan o se adquieran en territorio español. En dicho caso la adquisición del 50% de

17 Véase a este respecto JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L´HOTELLEIRE-FALLOIS, D. J., "Ámbito de aplicación de la directiva matriz-filial: gravámenes complementarios y (re) distribución de dividendos. Análisis de las SSTJUE de 17 de mayo de 2017, X c. Ministerraad (caso del "fairness tax") y AFEP (asuntos C-68/15 y C-365/15)", *Nueva Fiscalidad,* núm. 3, 2017, pág. 267, quien subraya que el argumento para negar la compatibilidad de estos gravámenes con la Directiva Matriz-Filial se basa en la superación del umbral del 5% de los dividendos percibidos que la Directiva permite gravar a los Estados miembros de acuerdo con su art. 4.3, limitación que persigue evitar que se aplique la exención sobre los beneficios distribuidos y, al mismo tiempo, que se permita la deducción de los gastos de gestión de la participación en sede de la sociedad matriz; tal y como precisa este autor "*El TJUE determina que se produce una doble imposición contraria a lo previsto en la Directiva Matriz-Filial al adicionar estos gravámenes complementarios a la exención del 95% de los dividendos percibidos. Esto supone superar el límite del 5%, circunstancia que permite al TJUE declarar la incompatibilidad de estos gravámenes con la Directiva*".

las participaciones sociales de la interesada se produciría en el contexto de dicho proceso y supondría la entrada del grupo en el mercado español. Si la sociedad compradora alemana fuese a ser el instrumento a través de cual se aglutinasen las inversiones presentes y futuras del grupo en España se estaría así dando cumplimiento a la necesidad del grupo de aislar los riesgos relacionados con las diferentes inversiones. De este modo se cumplirían las premisas establecidas y la matriz se habría constituido por motivos económicos válidos, siendo de aplicación la antigua exención por dividendos prevista en el art. 14.1.h) del TRLIRNR, en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 26/2014.

Asimismo, y por lo que respecta a la cuestión relativa a la delimitación de los motivos económicos que podrían entenderse como válidos para mantener la exención en la distribución de los dividendos de las sociedades filiales a sus matrices residentes en otros Estados de la UE o del EEE cuando el titular último de las participaciones se ha establecido fuera de esos territorios (téngase presente que el art. 14.1.h) del TRLIRNR establece que la exención se pierde cuando la titularidad de la participación se desplaza fuera del territorio europeo, salvo que la operativa a la que responda la estructura y localización del entramado social responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas), la contestación de la DGT a Consulta de 22 de junio de 2016 analizó el supuesto relativo a una sociedad residente fiscal en España cuyo socio último (persona física) adquirió su participación por herencia y traslada su residencia de Suiza a Singapur. El socio, a su vez, ostentaba participaciones en numerosas sociedades no residentes, habiendo centralizado la mayor parte de sus inversiones en sociedades con residencia fiscal en Luxemburgo, a una de las cuales había aportado su participación en la sociedad española con el propósito -declarado- de que profesionalice la gestión de su participación. Ambas sociedades (la española y luxemburguesa) eran sociedades *holding* constituidas con el fin de poseer y gestionar participaciones en otras entidades. La cuestión a analizar por tanto se concretaba en si la aportación de la participación de la entidad residente en España a la localizada en Luxemburgo respondía a motivos económicos válidos y no a un artificio que tan sólo buscaba el mantenimiento del disfrute de la exención de los eventuales repartos beneficios que pudieran efectuarse desde la filial a la matriz.

De acuerdo con lo declarado por la DGT de la propia naturaleza de la sociedad española como sociedad *holding* se infería que dicha entidad, para poder actuar como tal, realizaba por sí misma, con sus propios medios materiales, y de una forma profesional y eficiente, la labor de tenencia y gestión de sus participaciones en diversas sociedades, por lo que no se entendía que fuese necesaria la intermediación de otra sociedad *holding* para realizar las mismas funciones que le eran inherentes, a saber: la interposición de la sociedad luxemburguesa entre la sociedad española y el socio persona física que ostentaba el control de todo el entramado societario. Al resultar el titular de la totalidad del capital en ambas sociedades, lejos de optimizar el negocio desde un punto de vista económico, parecía que ello suponía una duplicación de los recursos necesarios para una adecuada gestión del mismo, no derivando de ello ahorro de costes, economías de escala, limitación de riesgos o cualesquiera otras consecuencias económicas, distintas de las estrictamente tributarias, que pudieran justificar la estructura creada. Por otro lado, el hecho de que en el presente caso la sociedad luxemburguesa presidiese el Consejo de Administración de la española, cargo por el que recibía una remuneración, así como la circunstancia de que algunas de las personas físicas que conformaban el consejo de administración de la luxemburguesa también lo fuesen del Consejo de Administración de la española, venían a poner de manifiesto que constituían una consecuencia normal del hecho de que la una fuese la matriz de la otra, sin que ello quiera decir que la función propia de la española como sociedad *holding* de gestión y tenencia de participaciones sustanciales en entidades hubiese quedado desvirtuada por esa razón.

Por tanto, en opinión del órgano consultivo, la intermediación de la entidad luxemburguesa en

relación con los dividendos recibidos de la sociedad española conllevaba en el presente caso una ventaja fiscal, en caso de aplicación de la exención prevista en el art. 14.1.h) RDLeg. 5/2004 en comparación con la distribución de los dividendos directamente desde la española a su socio residente fuera de la Unión Europea y por ello estaría sometida a la correspondiente retención, no apreciándose por tanto motivos económicos significativos que contrarrestaran la ventaja fiscal que se obtendría a través de dicha estructura.[18]

Por otra parte, tal y como declaró la Audiencia Nacional (AN) mediante Sentencia de 9 de febrero de 2012, tratándose de unos dividendos satisfechos por una entidad bancaria española a una entidad no residente en concepto de dividendos a cuenta en acciones de dicha entidad bancaria, resultaba procedente la aplicación del tipo reducido del 5%, teniendo presente además que se trataba de un dividendo satisfecho en España y no sometido al Impuesto sobre Sociedades en Holanda, sin que fuese necesario una mayor o menor participación en el capital de la sociedad española.

on fecha 26 de noviembre de 2014 la Comisión Europea presentó una denuncia ante el TJUE contra el Reino de España por discriminar fiscalmente las inversiones en sociedades no residentes, al estimar dicho trato desfavorable vulneraba el derecho de establecimiento, la libre prestación de servicios, el suministro transfronterizo de bienes y la libre circulación de capitales previstos en los Tratados de la Unión Europea. Cabe recordar a este respecto que el Ejecutivo comunitario ya había remitido en junio de 2013 un Dictamen motivado a España a través del cual se exigía modificar la legislación. Y, ante la inacción del Ejecutivo español, la Comisión Europea optó por llevar el caso ante la justicia europea.

18 Téngase presente además a este respecto que la DGT tiene declarado mediante contestación a Consulta de 14 de octubre de 2016 que probar la realización de una efectiva actividad económica en la interpuesta así como el crecimiento del grupo gracias a su existencia salva la exención de dividendos y cánones entre la matriz y la filial. En el concreto supuesto planteado una entidad residente era filial al 100% de una sociedad irlandesa que, a su vez, ostentaba la condición de filial al 100% de otra sociedad norteamericana, cuya actividad consistía en la promoción, desarrollo, instalación y mantenimiento de licencias de *software* para sistemas abiertos de portales *web*, publicidad y contenido de empresas, así como en la prestación de servicios de consultoría y formación en relación con dicho *software*. La sociedad filial pretendía distribuir dividendos a su matriz irlandesa, que además de *holding*, actuaba, al menos en apariencia, también como una sociedad operativa que generaba ingresos de otras diversas actividades, sustancialmente asociadas con la comercialización del *software* del grupo, licenciado desde una entidad, también del grupo, radicada en la Isla de Man, que efectuaba la venta directa y la suscripción de licencias a clientes en países en los que no existía filial y también la venta en esos mismos países a través del personal de las filiales, remunerando este servicio, revisando, firmando y controlando todas estas ventas de licencias de *software*. Su principal fuente de rentas, junto con la anterior, la constituían los cánones que cobraba a las filiales, como la española, en su papel de sub-licenciatarias. De este modo la filial española pagaba cánones en virtud de un contrato de licencia con su matriz por el que recibía el derecho no exclusivo a comercializar y explotar el *software*. Concretamente la entidad irlandesa no actuaba como agente o intermediaria, sino en su propio nombre y por su cuenta, contando con cierta estructura y medios materiales y humanos para llevar a cabo la gestión y comercialización de los intangibles que daban lugar al pago de los cánones, siendo además la beneficiaria efectiva de los royalties y obteniendo un margen de todas las licencias facturadas una vez deducido los costes de desarrollo (fundamentalmente ingeniería de *software*) necesarios para mantener y potenciar el valor de la propiedad intelectual. Por su parte la entidad comunitaria iba a transformarse en una *company limited by shares* con carácter previo a la aplicación de la exención. Pues bien la entidad filial de la irlandesa (y ésta, a su vez, filial de otra norteamericana) logró probar que su matriz era una sociedad plenamente operativa, que se dedicaba como licenciataria del software del que era titular la norteamericana, así como de gestionarlo a nivel prácticamente mundial mediante su venta directa o el control sobre las ventas realizadas a través de sus filiales (como la española), siendo los cánones su principal fuente de rentas junto con los ingresos por cursos de formación, contabilidad y apoyo a las ventas. Se demostró así que su existencia tenía sentido empresarial y que no respondía a una estrategia tendente al aprovechamiento de las exenciones, estimándose exentos los dividendos y cánones remitidos a la entidad matriz comunitaria, al entender que ésta se ha constituido por motivos económicos válidos, y no para disfrutar indebidamente del régimen de exención. En efecto, la matriz se había constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen de exención previsto, siendo por tanto de aplicación las exenciones previstas en el art. 14.1.h) y

m) del TRLIRNR. Acerca del alcance de la presente Resolución de la DGT véase CARMONA FERNÁNDEZ, N., "Requisitos para la exención de dividendos y cánones remitidos a una entidad radicada en la Unión Europea", *Carta Tributaria Opinión*, núm. 1, 2017 (consultado en www.laleydigital.com).

Ciertamente en nuestra antigua normativa interna el tratamiento fiscal de los dividendos de origen extranjero (dividendos distribuidos por una sociedad no residente a una sociedad española) resultaba fiscalmente menos favorable que aquel que se aplicaba a los dividendos de origen nacional (dividendos distribuidos por sociedades residentes en España). Precisamente a resultas de ello estimaba la Comisión que para poder acogerse al citado beneficio fiscal una sociedad española que invirtiera en una sociedad no residente debía cumplir más condiciones (por ejemplo, volumen de ingresos y nivel de participación de los accionistas) que si lo hacía en una sociedad residente. En otros casos, el beneficio fiscal previsto en relación con los dividendos de origen nacional no se aplicaba a los dividendos de origen extranjero.

En definitiva, la denuncia interpuesta por la Comisión Europea ante el TJUE pretendía garantizar que nuestra normativa interna en materia de tributación de las inversiones en sociedades no residentes se ajustara al Derecho de la UE. Y ello en tanto en cuanto se estimaba, como ya se ha precisado, que nuestra regulación interna aplicaba un tratamiento fiscal más gravoso para los dividendos de origen extranjero (los distribuidos por una sociedad no residente a una sociedad española) que para los de origen nacional (los distribuidos por sociedades residentes en España). De acuerdo con las argumentaciones efectuadas por la Comisión al objeto de poder acogerse al beneficio fiscal, una sociedad española que invirtiese en una sociedad no residente habría de cumplir más condiciones que si lo hiciera en una sociedad nacional, por ejemplo, en relación con el volumen de ingresos y el nivel de participación de los accionistas. Con carácter adicional el beneficio fiscal previsto en relación con los dividendos de origen nacional no se aplicaba a los dividendos de origen extranjero. En suma, el Ejecutivo de la UE consideraba que la normativa interna española vulneraba el derecho de establecimiento, la libre prestación de servicios, el suministro transfronterizo de bienes y la libre circulación de capitales previstos en los Tratados de la UE.

Desde la Administración tributaria española se argumentó sin embargo que, a la luz de la reforma fiscal operada por las Leyes 26 y 27/2014, de 27 de noviembre, se había procedido ya a equiparar el trato otorgado en el cobro de dividendos con independencia de si procediesen o no del extranjero, al objeto de igualar el tratamiento fiscal de participaciones de entidades residentes y no residentes, tanto en lo relativo al reparto de participaciones en beneficios como en las rentas derivadas de la transmisión, estableciendo idénticos requisitos de actividad y nivel de participación de los accionistas.

Referencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

ZERGA-HEZKUNTZAKO BATERAKO PROIEKTUA:

2019-2020 ikasturteko amaierako txostena

Esteka orokorra

PROYECTO CONJUNTO DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA:

Informe final curso 2019/2020

Enlace general

TICKETBAI BATERAKO PROIEKTUA:

TicketBAI programa

PROYECTO CONJUNTO TICKETBAI:

Programa TicketBAI

IRUZUR FISKALAREN KONTRAKO BORROKARAKO BATZORDEA

EAEko Iruzur Fiskalari buruzko Urteko Txosten Integratua. 2019. urtea

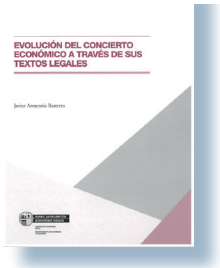
Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratua: 2020. urtea

COMISIÓN DE LUCHA CONTRA EL FRADUDE FISCAL

Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la CAE. Año 2019

Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco. Año 2020

EKONOMIA ITUNAREN BILAKAERA BERE LEGE-TESTUEN BIDEZ (egilearen aurkibidea eta oharra). *Javier Armentia Basterra.*



EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO A TRAVÉS DE SUS TEXTOS LEGALES (Índice y Nota del autor). *Javier Armentia Basterra.*

CONSULTA 2019.7.3.1. IRPF, IVA: TEn relación a la promoción o adquisición por asociaciones sin ánimo de lucro de conjuntos residenciales para la satisfacción de las necesidades de vivienda de sus asociados se consulta:

1) **Tratamiento en el IRPF de la cuantía inicial para acceder a la condición de socio y de las cantidades abonadas como canon o renta social por el derecho de uso de la vivienda.**

2) **Tributación por IVA de las cantidades anticipadas, de los cánones por el uso que tienen que pagar de manera periódica los socios o cooperativistas y de la transmisión de viviendas de la constructora a la cooperativa o asociación.**

HECHOS PLANTEADOS

La disposición adicional tercera de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda, regula la promoción o adquisición por asociaciones sin ánimo de lucro de conjuntos residenciales, en inmueble único, para la satisfacción de las necesidades de vivienda de sus asociados, en régimen de cesión de uso.

Para acceder como socio a la asociación habrá de abonarse un importe económico, fijado por los órganos de gobierno, en función de los costes de la promoción y de mantenimiento del inmueble.

Una vez construido el inmueble el socio gozará de un derecho de uso de la vivienda de carácter indefinido, y transmisible "mortis causa" por el que, en contraprestación, abonará un canon o renta social establecido por la asociación de acuerdo con los costes de promoción, construcción, amortización, mantenimiento, mejoras y conceptos asimilables correspondientes al inmueble residencial.

El conjunto inmobiliario propiedad de la asociación se mantendrá permanente e indefinidamente en la titularidad de la asociación, no pudiendo transformase en propiedad horizontal o cualesquiera otros regímenes privados de propiedad.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tratamiento en el IRPF de la cuantía inicial para acceder a la condición de socio y de las cantidades abonadas como canon o renta social por el derecho de uso de la vivienda.

Tributación por IVA de:

- Las cantidades anticipadas.

- Cánones por el uso que tienen que pagar de manera periódica los socios o cooperativistas.

- Transmisión de viviendas de la constructora a la cooperativa o asociación.

CONTESTACIÓN

A.- TRIBUTOS DIRECTOS.

Daremos por sentado que el motivo de la consulta, en lo que respecta al IRPF, se circunscribe a si las cantidades abonadas (entrada y cánones) por los socios de la asociación pueden dar derecho a aplicar las deducciones por vivienda habitual reguladas en el Capítulo IV del Título VII de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, en Araba/Álava, Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, en Bizkaia y Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, en Gipuzkoa).

Por lo que respecta a la posibilidad de aplicación la deducción por alquiler de vivienda habitual del artículo 86 de las Normas Forales del IRPF

("Los contribuyentes que satisfagan durante el período impositivo cantidades por el alquiler de su vivienda habitual podrán aplicar una deducción del 20 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo, con un límite de deducción de 1.600 euros anuales"), hay que señalar que el citado precepto exige como premisa la existencia de un contrato de arrendamiento, o alquiler, y que el mismo tenga por objeto la vivienda del contribuyente. Requisitos que no concurren en el supuesto planteado porque la relación contractual que se establece entre los socios, que abonan el canon o renta por el derecho de uso, y la asociación promotora no reúne las características propias de los contratos de arrendamiento de vivienda regulados en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

Por otra parte, respecto a la deducción por adquisición de vivienda habitual, el artículo 87 de las Normas Forales del Impuesto dispone:

"1. Los y las contribuyentes podrán aplicar una deducción del 18 por ciento de las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual durante el período impositivo, incluidos los gastos originados por dicha adquisición que hayan corrido a su cargo.

Asimismo, podrán aplicar una deducción del 18 por ciento de los intereses satisfechos en el período impositivo por la utilización de capitales ajenos para la adquisición de dicha vivienda habitual, incluidos los gastos originados por la financiación ajena que hayan corrido a su cargo.

(…)

A los efectos de esta deducción se entenderá por adquisición de vivienda la adquisición de la plena propiedad de la misma, sin que tal consideración quede desvirtuada porque esta propiedad se comparta con otros cotitulares.

2. La deducción máxima anual, por la suma de los conceptos a que se refieren los dos primeros párrafos del apartado 1 anterior, será de 1.530 euros.

(…)

3. La suma de los importes deducidos por cada contribuyente por los conceptos a que se refiere el apartado 1 anterior, a lo largo de los sucesivos períodos impositivos, no podrá superar la cifra de 36.000 euros minorada, en su caso, en el resultado de aplicar el 18 por ciento al importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión en los términos previstos en el artículo 49 de esta norma foral".

Del precepto transcrito se deduce que la deducción requiere la adquisición de la plena propiedad de la totalidad o parte de una vivienda que constituya la residencia habitual del contribuyente.

Pues bien, en el supuesto planteado en la presente consulta los socios con sus desembolsos solo obtienen un derecho de uso indefinido sobre una vivienda, pero no adquieren la plena propiedad de la misma, cuya titularidad se mantiene en la asociación. Por lo tanto, los socios no tendrán derecho a practicar la deducción por adquisición de vivienda habitual.

En resumen, las personas que accedan a la condición de socios de las asociaciones sin ánimo de lucro que se constituyan para la promoción o adquisición de un conjunto de viviendas, para la satisfacción de las necesidades de vivienda de sus asociados, en régimen de cesión de uso, no podrán aplicar las deducciones por vivienda habitual reguladas en la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las cantidades que abonen como cantidades anticipadas ni como canon o renta por la cesión del derecho de uso.

B.- TRIBUTOS INDIRECTOS.

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y Normas Forales del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), estarán sujetas al citado tributo 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.

El artículo 5 de la Norma considera empresarios o profesionales, entre otros, a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y en particular a los arrendadores de bienes.

Por su parte el artículo 11 de la Norma señala que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con la Norma no tenga la consideración de entrega de bienes, en particular, en su apartado dos, se considerarán prestaciones de servicios:

" (...)

2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º. Las cesiones de uso o disfrute de bienes.

(...)"

Por otra parte el artículo 20.Uno 23º de la Norma, dispone que estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la Norma y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(…)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

(…)".

Además, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.7º de la Norma, que señala que en *"lo relativo a esta Norma no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio"*.

De acuerdo con lo anterior estarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las cesiones de uso de viviendas y de sus garajes y anexos accesorios que realicen las asociaciones y las cooperativas a sus beneficiarios, siempre y cuando no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera. Por el contrario, las cesiones de los locales de negocio estarán sujetas y no exentas de dicho tributo y el tipo impositivo aplicable será, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Norma, el 21%.

La determinación de la base imponible de la cesión de los locales, teniendo en cuenta que en este caso se presta servicios de diferente naturaleza (exentos, los de cesiones de uso de viviendas y de sus garajes y anexos accesorios y no exentos, los de cesión de locales de negocio) y por un precio único compuesto de las cantidades anticipadas como los cánones periódicos, según lo dispuesto en el artículo 79.Dos de la Norma, deberá realizarse en proporción al valor de mercado de los servicios prestados.

Por otra parte, las cooperativas o asociaciones van a realizar operaciones, algunas de las

cuales generan el derecho a la deducción del impuesto soportado (cesiones de locales) y otras no (cesiones de uso de viviendas y de sus garajes y anexos accesorios y no exentos), según lo establecido en el artículo 94.Uno de la Norma. Por tanto, deberán aplicar la regla de prorrata en los términos previstos por los artículos 102 y siguientes de la Norma.

2.- Por lo que respecta a la transmisión de las viviendas y anexos accesorios por parte de la constructora y teniendo en cuenta su condición de empresario o profesional, según lo dispuesto en el artículo 5 de la Norma estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, hay que tener también en consideración que el artículo 20. Uno.22º de la Norma establece que estarán exentas del citado Impuesto *"Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*

A los efectos de lo dispuesto en esta Norma, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones."

Por tanto, en la medida que la transmisión de las viviendas y sus anexos por parte de la constructora a las cooperativas o asociaciones tenga la consideración de primera entrega, según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Norma, estará sujeta y no exenta por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto al tipo aplicar, el artículo 91.Uno.1.7º de la Norma señala que se aplicará el tipo del 10 por ciento a las entregas de los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

Por tanto, y dado que el escrito de consulta se refiere a las ventas que realizan las constructoras, esto es, a la transmisión de la propiedad por parte del constructor que también actúa como promotor, se aplicará el tipo del 10% a las entregas que realice la constructora de viviendas, de sus garajes y anexos accesorios, y siempre y cuando no sean calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial, a las que sería aplicable a estas últimas el tipo del 4%, conforme al artículo 91.Dos1.6º de la Norma.

En el caso que la consulta se refiera al supuesto de que las cooperativas o asociaciones actúen como promotores de las edificaciones y encarguen a las constructoras las ejecuciones de obras, las mismas estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y en ellas el sujeto pasivo serían las cooperativas o asociaciones, según lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º f) de la Norma. Por último, el tipo impositivo aplicable sería del 10%, conforme al artículo 91.Uno.3 de la Norma, y siempre y cuando la promoción no sea calificada administrativamente como de protección oficial de régimen especial, a las que sería aplicable a estas últimas el tipo del 4%, conforme al artículo 91.Tres de la Norma.

CONSULTA 2020.2.3.1. IVA: Un centro público de formación profesional que desarrolla acciones y proyectos de innovación aplicada en colaboración con empresas consulta:

1) Si las actividades que lleva a cabo pueden ampararse en la exención regulada en el artículo 20.Uno 9º de la Norma Foral del IVA.

2) En caso de que las citadas actividades no se encuentren exentas, cómo debe proceder respecto de las mismas en lo que se refiere al IVA, teniendo en cuenta que dispone de un NIF propio.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es un centro público de formación profesional radicado en Bizkaia que, conforme a lo establecido en la Ley 4/2018, de 28 de junio, de Formación Profesional del País Vasco, se encuentra facultado para el desarrollo de acciones y proyectos de innovación aplicada en colaboración con las empresas de su entorno (fundamentalmente, PYMEs). A través de la ejecución de las citadas colaboraciones, se posibilita la realización de aportaciones concretas desde la formación profesional a la cadena de valor de las empresas, con el objetivo de optimizar y mejorar sus procesos productivos y los productos que fabrican, pero también la adquisición de conocimiento en los centros, como consecuencia de las labores de investigación efectuadas por el profesorado asignado a los distintos proyectos, quienes, a su vez, elaboran material didáctico en el que se recopilan las experiencias desarrolladas para compartirlo con los demás centros integrados de formación profesional, y así contribuir en definitiva a mejorar y actualizar continuamente la oferta educativa de cada centro.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

1) Si las actividades que lleve a cabo en el marco de los convenios de colaboración descritos pueden ampararse en la exención regulada en el artículo 20.Uno 9º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2) En caso de que las citadas actividades no se encuentren exentas, cómo debe proceder respecto de las mismas en lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, teniendo en cuenta que dispone de un Número de Identificación Fiscal propio.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, procede atender, en primer lugar, a lo previsto en el artículo 4 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), según el cual: "*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. Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. (...) Tres. 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*".

A lo que el artículo 5 de la misma NFIVA, relativo al concepto de empresario o profesional, añade que: "*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. Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Norma Foral se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)".

Estos preceptos son de aplicación general a todas las personas o entidades y, por lo tanto, afectan también a los centros de formación profesional, tanto públicos como privados, quienes ostentan la condición de empresarios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenan un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar actividades empresariales (sean de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc.), mediante la realización continuada de entregas de bienes y/o prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse.

En lo que se refiere a las entidades de carácter no mercantil, que desarrollan su actividad sin ánimo de lucro, debe tenerse en cuenta que las mismas sólo tienen la consideración de empresarios por las actividades que desarrollen a título oneroso, pero no por aquéllas que lleven a cabo exclusivamente a título lucrativo (es decir, sin recibir ninguna contraprestación a cambio), las cuales se entenderán efectuadas al margen del Impuesto sobre el Valor añadido, de modo que con respecto a ellas actuarán como consumidores finales.

Adicionalmente, en los supuestos de entidades públicas, ha de atenderse, además, a lo dispuesto en el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se prevé que: *" 1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia. En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante".*

La transposición de esta normativa comunitaria a nuestro ordenamiento interno se ha llevado a cabo a través de los artículos 4, 5 (ya citados) y 7 de la NFIVA, el último de los cuales recoge que: *"No estarán sujetas al Impuesto: (...) 8. 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 apartado, 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. (...) No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las*

Comunidades Autónomas y Entidades locales. (...) 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 (...)".

De todo lo anterior se deduce que el centro público consultante ostentará la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por las actividades que realice a cambio del cobro de una contraprestación de naturaleza no tributaria, pero no por aquéllas que lleve

a cabo exclusivamente sin contraprestación, con respecto a las cuales actuará como consumidor final.

A todos estos efectos, debe tenerse en cuenta que la sujeción al Impuesto de determinadas operaciones que pueda desarrollar el centro educativo consultante no tiene por qué afectar al conjunto de todas las que efectúa en el ámbito de su actividad, sino que es posible y necesario distinguir entre las incluidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y las que se encuentren al margen del mismo.

Así, por lo que se refiere, en particular, al desarrollo de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, esta Dirección General viene entendiendo con carácter general que las mismas se considerarán ejercidas en el ámbito de una actividad económica sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto por entidades públicas como por entidades privadas, siempre y cuando se lleven a cabo mediante contraprestación. De modo que las actividades de esta naturaleza efectuadas sin exigir ninguna contraprestación a cambio (actual o futura), quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA, al entenderse realizadas por quien no ostenta la condición de empresario o profesional.

Consecuentemente, las actividades de innovación aplicada que puedan realizar los centros de formación profesional, tanto públicos como privados, en cumplimiento de las funciones que les atribuye su marco regulador, se encontrarán incluidos dentro del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que estén dirigidas a la obtención de resultados que puedan dar lugar a retornos económicos por cualquier vía (arrendamientos de servicios, patentes, licencias, convenios de explotación, o prestaciones de servicios de consultoría, asistencia técnica o similares, etc.).

Con lo que, en definitiva, puede concluirse que el centro consultante desarrollará actividades de innovación aplicada sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido: 1) cuando lleve a cabo proyectos de esta naturaleza a cambio de una contraprestación fijada en condiciones de mercado; 2) cuando los mismos tengan por objeto la consecución de patentes, o similares, para su posterior explotación onerosa; 3) cuando las realice a través de los oportunos contratos onerosos; 4) y, en general, cuando los referidos proyectos sean aplicados a la posterior realización de entregas de bienes y/o de prestaciones de servicios remuneradas.

En el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la facultad para realizar actividades de investigación, desarrollo e innovación por parte de los centros de formación profesional como el consultante viene amparada por el Decreto 46/2014, de 1 de abril, de regulación de los Centros Integrados de Formación Profesional en la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo artículo 5 contempla específicamente, entre los fines propios de los citados Centros, el establecimiento de espacios de cooperación entre el sistema de formación profesional y el entorno productivo para desarrollar proyectos y acciones en el ámbito de la innovación (junto al fin primordial de cualificar y recualificar a las personas a lo largo de la vida, a través de la oferta de formación profesional).

A lo que el artículo 6 del mismo el Decreto 46/2014, de 1 de abril, en relación con las funciones atribuibles a los centros integrados de formación profesional, añade que: "*1.- Los centros integrados de formación profesional,*

cualquiera que sea su titularidad, tendrán las siguientes funciones: a) Impartir las ofertas formativas conducentes a títulos de formación profesional y a certificados de profesionalidad de las familias o áreas profesionales que tengan autorizadas, así como otras ofertas formativas que den respuesta a las demandas de las personas y del entorno productivo. (...) 2.- Además, los centros integrados de formación profesional públicos y privados concertados que cuenten con la autorización administrativa para ello, podrán desarrollar las siguientes funciones: (...) c) Impulsar y desarrollar acciones y proyectos de innovación y desarrollo, en colaboración con las empresas del entorno y los interlocutores sociales, y transferir el contenido y valoración de las experiencias desarrolladas al resto de los centros. (...) 3.- Para realizar esas funciones, los centros integrados de formación profesional podrán desarrollar acuerdos con empresas, instituciones y otros organismos y entidades que contribuyan a mejorar la calidad y los servicios ofrecidos por dichos centros. En el caso de los centros públicos, se observarán las normas competenciales y procedimientos aplicables para la adopción del correspondiente acuerdo".

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 4/2018, de 28 de junio, de Formación Profesional del País Vasco, también señala al aprendizaje en los ámbitos de la innovación aplicada y el emprendimiento como uno de los pilares del modelo combinado de formación profesional, junto con las acciones de formación de carácter formal y no formal.

Así, en lo referente al aprendizaje en el ámbito de la innovación aplicada, el artículo 7 de la Ley 4/2018, de 28 de junio, de Formación Profesional del País Vasco, detalla que: "*1. Son actividades de aprendizaje en innovación aplicada las dirigidas a fomentar tanto el sentido de la iniciativa como las acciones innovadoras en el campo de la formación profesional en su conjunto. Dichas acciones tendrán como objetivo generar y aumentar el conocimiento de los centros y de las personas que participan en dicha formación, en nuevas áreas emergentes y en tecnologías y procesos avanzados. 2. Estas actividades irán dirigidas también a impulsar la realización de aportaciones concretas desde la formación profesional a la cadena de valor de las empresas, con el objetivo de optimizar y mejorar sus procesos productivos y los productos que fabrican, a través de la colaboración en diferentes proyectos, entre centros de formación profesional y empresas, prioritariamente pequeñas y medianas empresas -pymes-, así como potenciar la adquisición de conocimiento en los centros. 3. El aprendizaje para la innovación aplicada impulsará la creación de entornos estratégicos especializados que favorezcan la confluencia y la colaboración efectiva en diferentes sectores productivos, entre los centros de formación profesional y las empresas, especialmente en el ámbito de las pequeñas y medianas empresas -pymes-. 4. Este aprendizaje fomentará también la creación de áreas de especialización en sectores emergentes que sean de interés para el tejido productivo vasco, a través de proyectos de innovación aplicada. 5. A los efectos de fomentar el aprendizaje para la innovación aplicada, la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco establecerá espacios de cooperación entre centros de formación profesional y empresas en diferentes sectores productivos incluidos en los entornos estratégicos especializados y en las áreas de especialización, con objeto de dar respuesta a los nuevos retos del empleo y de la competitividad. (...)".*

De otro lado, en relación con la innovación y mejora continua en el sistema vasco de formación profesional, el artículo 32 de la Ley 4/2018, de 28 de junio, de Formación Profesional del País Vasco prevé que: "*1. Para el impulso de la innovación y mejora continua en la formación profesional, el departamento competente en materia de formación profesional del sistema educativo del País Vasco desarrollará los mecanismos que refuercen la autonomía en la organización y gestión de los centros públicos, de forma que se configuren como entidades con capacidad de autogestionarse, vinculadas a su entorno, y capaces de desarrollar diferentes actividades y proyectos con flexibilidad, agilidad, fiabilidad y eficiencia. 2. A los efectos señalados en el párrafo anterior, dicho departamento impulsará*

la configuración de los centros de formación profesional como unidades de conocimiento especializadas, que trabajen en red a los efectos de buscar alianzas y colaboraciones con otros centros, empresas y organismos, con el objetivo de poder ofrecer soluciones a las necesidades de su entorno. Para ello, impulsará el desarrollo de nuevos modelos de gestión innovadores en dichos centros, y el fomento de la creatividad y la innovación aplicada en los procesos fundamentales que se desarrollen en ellos. 3. Asimismo, y a los efectos señalados en los párrafos anteriores, el departamento competente en materia de formación profesional del sistema educativo del País Vasco podrá autorizar la existencia de estructuras organizativas diferentes y específicas en los centros de formación profesional dependientes de él, que permitan crear ámbitos referidos a la estrategia, la innovación y la operatividad de dichos centros. Estas nuevas estructuras organizativas, diferentes de las estructuras organizativas formales estables contempladas con carácter general en los centros educativos, permitirán que en dichos centros se puedan realizar diferentes proyectos alineados con las líneas estratégicas establecidas por los órganos competentes. Mediante estas estructuras organizativas se podrá agrupar al profesorado en diferentes áreas específicas, de manera diferente a la establecida con carácter general, y se podrán asignar a estas estructuras específicas la realización de proyectos concretos".

Del marco regulador expuesto se deduce que los centros integrados de formación profesional de la Comunidad Autónoma del País Vasco se encuentran facultados para desarrollar, además de la función principal que les caracteriza (de prestación de servicios educativos en el ámbito de la formación profesional), otras actividades más relacionadas con la investigación, innovación y desarrollo, que se identifican como actividades de aprendizaje en el ámbito de la innovación aplicada.

Concretamente, la ejecución de dichas actividades de aprendizaje en el ámbito de la innovación aplicada se traduce en el establecimiento de fórmulas colaborativas entre los centros de formación profesional y las empresas de su entorno (fundamentalmente PYMEs), concretadas en proyectos de innovación aplicada a través de los cuales la formación profesional efectúa aportaciones concretas de conocimiento a la cadena de valor de las empresas integrantes del tejido productivo vasco. Con ello se pretende impulsar la transferencia bidireccional de conocimiento entre ambos sectores, de tal forma que las empresas logren optimizar y mejorar sus procesos productivos y los productos fabricados por ellas, obteniendo respuesta a las necesidades de innovación que presenten mediante el uso de los recursos de los que disponen los centros educativos (instalaciones, equipamientos, personas, conocimiento acumulado...). Y, al mismo tiempo, se produzca la actualización y mejora continua de la formación profesional, mediante el traslado del contenido y la valoración de las experiencias desarrolladas por cada centro participante al resto de los centros integrados de formación profesional.

Además, de acuerdo con lo indicado en la normativa transcrita, estas actividades de aprendizaje en el ámbito de la innovación aplicada redundarán también en la propia autonomía en la organización y gestión los centros de formación profesional participantes en ellas, de forma que se configuren como entidades con capacidad de autogestionarse (se entiende que como consecuencia del acceso a recursos financieros adicionales que les posibilita la realización de los citados proyectos y colaboraciones con empresas). En este contexto, de acuerdo con la información aportada, el centro de formación profesional consultante prevé iniciar la prestación de servicios de consultoría o asesoría en materias en las que se encuentra especializado su personal, en favor de las empresas u otras entidades que así lo necesiten y requieran, a través de la realización de proyectos de innovación que en todo caso se encontrarán vinculados a los productos fabricados por las entidades contratantes, o a los procesos productivos que lleven a cabo.

A la vista de todo lo anterior, cabe concluir que las actividades que desarrolle el centro público de formación profesional consultante en el marco de los proyectos de la innovación aplicada por los que pregunta, mediante los que se transfieran los conocimientos adquiridos por su personal docente al proceso productivo de las empresas y entidades que le contraten, constituirán operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, atendiendo a su marcada orientación al mercado, siempre y cuando perciba a cambio de su realización las oportunas contraprestaciones de naturaleza no tributaria, a recibir de forma más o menos inmediata (como parece que ocurrirá).

No obstante, dado que el centro público consultante también realiza actividades de enseñanza (en el ámbito de la formación profesional), cabe plantearse si las actividades de innovación aplicada por las que se pregunta, aun encontrándose sujetas al Impuesto, pudieran estar comprendidas en el ámbito de la exención prevista en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA, relativa a los servicios de educación.

Concretamente, el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA regula que: "*Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 9. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades. La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios. La exención no comprenderá las siguientes operaciones: a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes. b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes. c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo. d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso. (...)*".

Conforme a lo indicado por el TJUE en su Sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el Asunto C-473/08, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

Asimismo, también debe mencionarse lo previsto en el artículo 44 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 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, en el que se especifica que: "*Los servicios de formación o reciclaje profesional prestados en las condiciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. La duración de la formación o del reciclaje profesional será irrelevante a estos efectos*".

Adicionalmente, en lo que se refiere a la posibilidad de que los servicios de consultoría, asesoría o

asistencia técnica en los que se materializan las actividades de innovación aplicada realizadas por la asociación el centro público de formación se vean afectados por la exención regulada en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA, conviene traer a colación la Sentencia del TJUE de 20 de junio de 2002, Asunto C-287/00, en la que el citado TJUE concluyó, en relación con que los proyectos de investigación desarrollados por las universidades, que los mismos no están incluidos dentro del ámbito de la exención correspondiente a los servicios educativos que prestan.

Así, en la referida Sentencia de 20 de junio de 2002, el TJUE dispuso que: *"43. A este respecto, procede recordar que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 13, así como las sentencias, antes citadas, Institute of the Motor Industry, apartado 17, y D., apartado 15). 44. Según jurisprudencia reiterada, dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, y de 8 de marzo de 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, apartado 23). 45. Hay que recordar además que el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva exime del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada (véase, en particular, la sentencia Institute of the Motor Industry, antes citada, apartado 18). 46. Procede señalar asimismo que, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva no contiene ninguna definición del concepto de prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la enseñanza universitaria. 47. No obstante, este concepto no requiere una interpretación particularmente estricta, ya que la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la enseñanza universitaria es garantizar que el beneficio de ésta no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dicha enseñanza que se produciría si ésta o las prestaciones de servicios y las entregas de bienes relacionadas directamente con ella fueran sometidas al IVA (véase, por analogía, en lo que atañe al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, la sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 23). Sin embargo, someter al IVA la realización a título oneroso de proyectos de investigación por parte de los centros públicos de enseñanza superior no tiene el efecto de aumentar el coste de la enseñanza universitaria. 48. Además, en contra de lo que pretende el Gobierno alemán, si bien la realización de tales proyectos puede considerarse muy útil para la enseñanza universitaria, no es imprescindible para lograr el objetivo contemplado por ésta, a saber, en concreto, la formación de estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional. En efecto, es necesario reconocer que muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin efectuar proyectos de investigación a título oneroso y que existen otras maneras de garantizar la existencia de una relación entre la enseñanza universitaria y la vida profesional. 49. En consecuencia, no puede considerarse que la realización de proyectos a título oneroso por parte de los centros públicos de enseñanza superior sea una actividad directamente relacionada con la enseñanza universitaria en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva. (...)".*

De modo que el TJUE concluía que los proyectos de investigación realizados a título oneroso por las universidades constituyen operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre las que no cabe aplicar la exención regulada en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA, ni ninguna otra.

En el presente caso, si bien resulta obvio que el centro público consultante presta en el ámbito

de su actividad servicios que reúnen los requisitos exigidos para tener la consideración de servicios educativos en los términos establecidos por el TJUE (servicios de enseñanza en el ámbito de la formación profesional), no puede concluirse lo mismo respecto de las actividades de innovación aplicada por las que pregunta, en la medida en que tengan por objeto aportar soluciones concretas a los retos tecnológicos o necesidades de innovación planteados por las empresas que le contraten, y consistan, básicamente, en el suministro de consejos, recomendaciones, o instrucciones para la resolución de problemas determinados, o en prestar a la empresa contratante el acompañamiento necesario para la implementación de las soluciones por parte del personal docente del centro de formación profesional. Toda vez que en este caso nos encontraremos, en definitiva, ante actividades de innovación aplicada materializada en la prestación de servicios de asesoría, consultoría o asistencia técnica, a los que no es aplicable ninguna exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este punto, conviene aclarar que el hecho de que las operaciones analizadas conlleven, implícitamente, la ampliación de los conocimientos de las personas intervinientes en los proyectos en cuestión (alumnos o profesores pertenecientes al centro consultante o empresas destinatarias de los mismos), o de que las experiencias resultantes de los proyectos sean compartidas con los demás centros integrados de formación profesional, de forma, que, en última instancia redunden en una mejor preparación del alumnado de los centros de formación profesional, no permite concluir, automáticamente, que los servicios objeto de consulta deban calificarse como servicios de enseñanza, en el sentido otorgado a los mismos por el TJUE a efectos de la exención prevista en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA.

Asimismo, en aquellos supuestos en los que el servicio de consultoría, asesoría o asistencia técnica prestado por el centro consultante en el marco de las colaboraciones con empresas por las que pregunta, fuese acompañado de algún tipo de formación, pero esta fuese relativa fundamentalmente al modo de llevar a cabo la solución tecnológica aportada para su implementación con éxito en el proceso productivo de la empresa, estaríamos ante un servicio de enseñanza accesorio al de a la operación principal (de consultoría, asesoría o asistencia técnica), que deberá seguir su mismo régimen de tributación (resultando también no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Por último, cabe también referirse a la posibilidad de que en el marco de las actuaciones descritas de aprendizaje en el ámbito de la innovación aplicada efectuadas por el centro formativo consultante, puedan incluirse servicios de enseñanza que sí reúnan las características propugnadas por el TJUE, y que sean prestados por el personal del centro de formación profesional consultante a los trabajadores de las empresas o entidades que les contraten facturándoles por ello, al margen de cualquier servicio de consultoría o asesoría de los señalados anteriormente. En cuyo caso, siendo así las cosas, los citados servicios de enseñanza podrán resultar exentos conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA. Concretamente, esta Dirección General entiende que cabrá considerar como servicios de enseñanza exentos en los términos indicados, a los de prestación de formación específica o a medida por parte del personal del centro formativo consultante a los trabajadores de las empresas que le contraten, que puedan consistir en: i) el reciclaje profesional de los empleados, en general, y más concretamente la formación en técnicas innovadoras o nuevos procesos para que los desarrollen en la empresa por sí mismos; ii) adiestramiento para poder realizar determinados trabajos o para utilizar correctamente los equipos o tecnologías de los que dispone la empresa; o iii) transmisión de conocimiento a nuevos trabajadores en los supuesto de relevo generacional o sustitución de empleados por otras circunstancias.

En este último supuesto, en la medida en que el centro consultante deba facturar conjuntamente a un mismo destinatario dichos servicios exentos,

junto con otros servicios no exentos, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.Dos de la NFIVA, según el cual, cuando, se presten servicios de distinta naturaleza por un precio único (por ejemplo, unos sujetos pero exentos, junto con otros no exentos), la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determina en proporción a su valor de mercado.

2) Con respecto a la segunda cuestión planteada, cabe señalar que la sujeción de las operaciones por las que se pregunta al Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la obligación de cumplir las obligaciones materiales y formales inherentes al Impuesto. A este respecto, el artículo 164 de la NFIVA determina que: *"Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: 1.° Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto. 2.° Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan. 3.° Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. 4.° Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables. 5.° Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas. 6.° Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual. (...)"*.

En lo que respecta, en particular, a la regulación del Número de Identificación Fiscal, la disposición adicional tercera de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, regula que: *"1. Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 3 del artículo 34 de esta Norma Foral, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración tributaria, de oficio o a instancia del interesado. (...)"*.

Estos preceptos son la trasposición a la normativa interna del artículo 214 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se recoge que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que sean identificados con un número individual los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción. De donde se deduce que la finalidad de este número es, entre otras, permitir que el contribuyente acredite su condición de empresario o profesional con derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El desarrollo reglamentario de esta materia se encuentra actualmente contenido en el Reglamento que regula las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, en cuyo artículo 31 se prevé que: *"1. La Administración tributaria asignará a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica un número de identificación fiscal que las identifique, y que será invariable cualesquiera que sean las modificaciones que experimenten aquéllas, salvo que cambie su forma jurídica o nacionalidad. (...) 3. Las distintas Administraciones Públicas y los organismos o entidades con personalidad jurídica propia dependientes de cualquiera de aquéllas, podrán disponer de un número de identificación fiscal para cada uno de los sectores de su actividad empresarial o profesional, así como para cada uno de sus departamentos, consejerías, dependencias u órganos superiores, con capacidad gestora propia. 4. Asimismo, podrán disponer de número de identificación fiscal cuando así lo soliciten: a) Los centros docentes de titularidad pública. (...)"*.

En este sentido, el artículo 42 del mismo Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, relativo a

la obligación de suministrar información sobre operaciones con terceras personas, exigida en el artículo 92 de la NFGT y en el artículo 164 de la NFIVA, prevé, con respecto a las administraciones públicas territoriales que: "2 *(...) La Administración de los Territorios Históricos, la Administración del Estado, las Comunidades Autónomas, los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales y las entidades integradas en las demás Administraciones públicas territoriales, presentarán una declaración anual de operaciones con terceras personas respecto de cada uno de los sectores de su actividad con carácter empresarial o profesional que tenga asignado un número de identificación fiscal diferente o respecto de la totalidad de ellos. (...)*".

De donde cabría interpretar que, aun cuando la NFIVA asocie la condición de sujeto pasivo a la persona jurídica, en el supuesto de Administraciones públicas territoriales, el hecho de que puedan solicitar un NIF por cada uno de los sectores de su actividad empresarial o profesional y que puedan presentar una declaración operaciones con terceras personas por cada NIF que posean parece indicar que la normativa reguladora del Impuesto permite a este tipo de entidades que gestionen el Impuesto de forma separada por cada uno de los sectores de actividad empresarial a los que se haya asignado un número de identificación fiscal diferente.

En el supuesto planteado el consultante es un centro público de formación profesional perteneciente al Departamento de Educación del Gobierno Vasco que, según indica, cuenta dispone de un Número de Identificación Fiscal Propio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 del Decreto 46/2014, de 1 de abril, de regulación de los Centros Integrados de Formación Profesional en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En consecuencia, con todo lo anterior, esta Dirección General entiende que será el propio centro docente consultante quien deba cumplimentar, a título individual, las obligaciones derivadas de la realización de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que deriven de los proyectos de colaboración por las que pregunta, de acuerdo con lo establecido en el punto anterior de esta respuesta. Es decir, atendiendo a su situación particular, con independencia de la Administración territorial de la que depende.

Así, en particular, deberá consignar su Número de Identificación Fiscal en las facturas emitidas o recibidas como consecuencia de la realización de las citadas operaciones, y deberá presentar las oportunas declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el mismo NIF.

CONSULTA 2020.5.3.2. IRPF: Se consulta si un pago único o fraccionado a trabajadores jubilados efectuado como complemento a su pensión se puede considerar rendimiento irregular y por lo tanto se puede aplicar la reducción que establece el artículo 19 de la Norma Foral de IRPF.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad bancaria consultante viene satisfaciendo a sus trabajadores jubilados, con cargo a fondos internos y derivado del Convenio Colectivo de la Banca o acuerdos individuales, un complemento mensual a su pensión. Actualmente se plantea ofrecer a esos trabajadores jubilados la posibilidad de sustituir la percepción del complemento mensual por un pago único o fraccionado hasta en cinco anualidades.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si este pago único o fraccionado se puede considerar rendimiento irregular y por lo tanto se puede aplicar la reducción que establece el artículo 19 de la Norma Foral 3/2014.

CONTESTACIÓN

Partiendo de la calificación de rendimientos del trabajo que procede otorgar al importe a satisfacer como compensación por la supresión del complemento periódico y vitalicio que –con cargo a recursos internos– viene abonando mensualmente la entidad consultante a sus antiguos empleados, procede analizar si a la referida compensación sustitutoria se le puede aplicar una integración inferior al 100 por 100 que el artículo 19.2 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece para determinados rendimientos íntegros del trabajo.

A este respecto, el referido artículo 19.2 establece que:

«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 100; este porcentaje será del 50 por 100 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. Asimismo, se podrá aplicar un porcentaje de integración del 40 por 100 a la totalidad o a una parte de las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, en los términos que se aprueben reglamentariamente.

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 100 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 100.

Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, a los efectos de computar el límite de 300.000 euros previsto en el párrafo anterior, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.»

En el caso objeto de consulta, no se trata de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos o cinco años, pues el derecho al cobro de los mismos se genera en el momento de la firma del acuerdo entre las partes por el que resuelven sustituir la percepción de la Renta Vitalicia por el abono

del Pago Único Sustitutivo de la Renta Vitalicia en forma de capital. Por lo tanto, la integración en un porcentaje inferior al 100 por 100 sólo sería posible si se consideran rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En este sentido, el artículo 14 del Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales determina que:

«1. A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en el artículo 19.2.a) de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo:

(…)

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo. (…)»

En consecuencia, resultará aplicable el porcentaje de integración del 50 por 100 a la compensación económica a satisfacer por la entidad consultante por la sustitución del complemento de pensión, siempre y cuando se impute en un único período impositivo –y no fraccionado–, y sin que la cuantía de los rendimientos sobre los que se aplique dicho porcentaje de integración supere el importe de 300.000 euros, integrándose, por tanto, al 100 por 100 el exceso sobre este importe.

Por lo que a la retención se refiere, ésta vendrá determinada por lo dispuesto en la Sección 1ª del Capítulo II del Título VII del antes citado Decreto Foral 33/2014 en relación al importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo. Debiendo tenerse en cuenta, en particular, lo establecido en el apartado 2 del artículo 99, y en la regla 2ª de aplicación de la tabla general de porcentajes de retención del artículo 100, que señalan:

«2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, si a determinadas rentas del trabajo les resultasen de aplicación los porcentajes a los que se refieren los artículos 19, 19 bis o 20 de la Norma Foral del Impuesto, la cuantía íntegra de dichas rentas se obtendrá por la aplicación de los citados porcentajes.

En las rentas del trabajo satisfechas por un mismo pagador, los porcentajes de integración inferior al 100 por 100 no serán de aplicación sobre los importes de las rentas que excedan de los límites previstos en el artículo 19.2 de la Norma Foral del Impuesto.»

«2ª. El volumen de retribuciones a tener en cuenta para la aplicación de la tabla se determinará en función de la percepción íntegra, teniendo en cuenta las retribuciones dinerarias y en especie que, de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural.

La percepción íntegra anual también incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles.

Si entre las retribuciones anteriores se incluyese alguna a la que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 19, 19 bis o 20 de la Norma Foral del Impuesto, para el cálculo del porcentaje de retención se computará como rendimiento el resultante de aplicar el porcentaje que corresponda de los señalados en los citados artículos, así como, en su caso, los límites relativos a los porcentajes de integración inferior al 100 por 100.»

Es decir, deberá tenerse en cuenta en la determinación de la base para calcular el tipo de retención la incidencia de la reducción del 50 por ciento en los términos de los citados preceptos.

No obstante, la presente contestación se realiza

únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, circunstancias y datos expresados por el consultante en su escrito, teniendo efectos sólo respecto de ellos. La existencia de otras circunstancias previas y posteriores a la operación descrita que no hayan sido mencionadas en su escrito pueden tener influencia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que su concurrencia podría alterar el juicio al que se ha llegado en la contestación.

CONSULTA 2020.6.3.2. IVA, ITPyAJD: Se consulta:

1) La tributación que corresponderá en el IVA a la transmisión de una parte indivisa de un edificio y solar a una constructora, particularmente si resultará exenta, cuál será la base imponible y en quién recaerá la condición de sujeto pasivo.

2) En relación con el pago en especie a efectuar por la constructora, si resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y en qué momento se producirá el devengo de la operación. Asimismo, si la entidad consultante tendrá derecho a deducir las cuotas del Impuesto que soporte por dicha adquisición.

3) Si a efectos del ITP y AJD la escritura que documente la división horizontal, extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción suponen una única liquidación por la modalidad de AJD.

HECHOS PLANTEADOS

a entidad eclesiástica consultante ostenta la plena propiedad de un solar situado en Bilbao en el que se ubica una escuela universitaria de la que también es titular, a través de la cual viene prestando servicios educativos sujetos y exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido. La adquisición de dicho inmueble tuvo lugar en 1992, según parece, a una congregación religiosa, mediante una transmisión sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas), del que resultó exenta en virtud de los Acuerdos Iglesia-Estado vigentes en aquella fecha.

De acuerdo con lo previsto en el Plan General de Ordenación Urbanística (PGOU) de Bilbao, el suelo en el que se ubica la citada escuela universitaria está clasificado como suelo urbano y categorizado como suelo urbano consolidado, de modo que cabe calificarlo como solar. Como consecuencia de la modificación del PGOU de Bilbao en 2018, se suprimió la vinculación obligatoria a usos docentes de la parcela en cuestión, abriendo la posibilidad de implantar y desarrollar usos equipamentales alternativos en ella.

En este contexto, la entidad consultante proyecta demoler la edificación actualmente existente sobre la parcela y construir un nuevo edificio que albergará, además de la escuela universitaria preexistente, otros usos relativos a su actividad religiosa, junto con otros usos alternativos a desarrollar por terceros, que sean compatibles con los anteriores.

Para ello, ha adjudicado a una constructora domiciliada en Gipuzkoa la ejecución de un proyecto comprensivo de las siguientes operaciones: i) en primer lugar, la transmisión de una parte indivisa de la edificación y solar a la constructora, que procederá a la demolición de la construcción existente actualmente, manteniendo la consultante la propiedad sobre el resto de la finca; ii) inmediatamente a continuación, división horizontal y extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción; iii) ejecución de obra para la construcción de un nuevo edificio sobre la parte proindivisa de la parcela que mantendrá la entidad consultante, que la constructora se compromete a entregarle como pago en especie del proindiviso adquirido por ella inicialmente; iv) transmisión onerosa a un tercero del nuevo edificio que la constructora ejecute sobre el proindiviso adquirido por ella.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

1) La tributación que corresponderá en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la transmisión de una parte indivisa del edificio y el solar a la constructora, particularmente si resultará exenta, cuál será la base imponible y en quién recaerá la condición de sujeto pasivo.

2) En relación con el pago en especie que efectuará la constructora guipuzcoana, si resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y en qué momento se producirá el devengo de la operación. Asimismo, si la entidad consultante tendrá derecho a deducir las cuotas del impuesto que soporte por dicha adquisición.

3) Si a efectos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la escritura que documente la división horizontal, extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción suponen una única liquidación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la primea cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), cuyo artículo 4 establece 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.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...)

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.

(...)

Tres. 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.

Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos *Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20. Dos".*

En este sentido, el artículo 5 de la misma NFIVA determina que:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral 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.

(...)

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".

Por su parte, el artículo 8 de la NFIVA contempla que:

"*Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.*

(...)".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también afectan a la entidad religiosa consultante que, en consecuencia, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que ordene un conjunto de medios personales y/o materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, con la finalidad de desarrollar actividades empresariales o profesionales (de fabricación, comercio, prestación de servicios, etc.), mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan producirse, siempre y cuando no realice dichas actividades exclusivamente a título lucrativo.

Hay que precisar que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma.

Asimismo, tampoco puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

No obstante, al tratarse de una entidad de carácter no mercantil, debe resaltarse que la entidad consultante solo ostentará la condición de empresario por las actividades que desarrolle a título oneroso, pero no por aquéllas que lleve a cabo exclusivamente a título lucrativo (es decir, sin recibir ninguna contraprestación por ellas), con respecto a las cuales actuará como consumidor final sin poder deducir las cuotas del impuesto que soporte, ni tampoco solicitar su devolución. Adicionalmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 Dos b) de la NFIVA, arriba transcrito, están igualmente sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones de los bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos.

De acuerdo con la información aportada, la entidad consultante ha destinado la finca por la que pregunta en todo momento a la prestación de servicios de enseñanza sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a través de una escuela universitaria de la que es titular, que se ubica en el edificio situado en ella (en la finca que se proyecta transmitir). Consecuentemente, cabrá considerar que el inmueble en cuestión (en el que se han venido desarrollado las referidas actividades con carácter empresarial), forma parte del patrimonio empresarial de la consultante, de tal forma que la venta del mismo también se encontrará sujeta al citado impuesto, sin que la venta como tal suponga la realización de ninguna actividad económica distinta de las mencionadas.

No obstante, lo anterior, debe analizarse si existe algún supuesto de exención que resulte aplicable a la entrega por la que se pregunta. En relación con lo cual, el artículo 20 de la ya citada NFIVA preceptúa que:

"*Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*

(...)

20º. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y

los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

(...)

22. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones. Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas.

No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados. Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el número 1 del artículo 7 de esta Norma Foral no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este ordinal. La exención prevista en este ordinal no se aplicará:

(...)

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

(...)

24. Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido

de aplicación la regla de prorrata. Lo dispuesto en este número no se aplicará:

a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.

b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.° y 22.° anteriores.

(...)

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.° y 22.° del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

(...)".

El apartado Dos de este artículo 20 de la NFIVA (referido a la renuncia a las exenciones inmobiliarias) se encuentra desarrollado en el artículo 8 del Reglamento del impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en virtud del cual:

"1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.° y 22.° del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

(...)".

En el presente caso, el inmueble que transmitirá la entidad consultante ha estado destinado a la prestación de servicios de enseñanza superior universitaria, esto es, a una actividad exenta que no otorga derecho a deducción de las cuotas de IVA soportadas para su desarrollo (de conformidad con lo previsto en el punto 9º del ya citado artículo 20 Uno de la NFIVA), por lo que, en principio, la entrega de la referida finca al contratista adjudicatario de las obras estaría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el punto 24 del mismo artículo 20 Uno de la NFIVA (arriba transcrito).

No obstante, conviene recordar que el fundamento de esta exención, técnica, del punto 24 del artículo 20 Uno de la NFIVA es evitar la doble imposición, contraria al principio de neutralidad inspirador del impuesto, que se produciría al gravar las entregas de bienes que ya tributaron en su adquisición sin posibilidad de deducir las cuotas soportadas (por destinarse a operaciones exentas).

Consecuentemente, en el presente caso, en el que la consultante no soportó tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición del inmueble por el que pregunta, no resultará de aplicación la exención técnica regulada en el número 24 del artículo 20 Uno de la NFIVA, al no producirse el presupuesto de hecho que habilite para ello. Además, hay que tener en cuenta que las exenciones establecidas en los números 20, o 22 del artículo 20 Uno de la NFIVA (exenciones inmobiliarias) se aplican con preferencia sobre la regulada en el número 24 del mismo artículo.

A este respecto, de acuerdo con la información aportada, la entidad consultante va a transmitir una parte indivisa de una parcela en la que hay

enclavado un edificio, por lo que, en principio, resultaría aplicable la exención correspondiente a las segundas o ulteriores entregas de edificaciones (y de los terrenos en los que las mismas se hallen enclavadas) regulada en el punto 22 del artículo 20 Uno de la NFIVA.

Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que esta exención no se extiende a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción sobre el mismo suelo. En el sentido de que, en ese caso, lo que se está transmitiendo no es tanto el edificio en cuestión como el terreno sobre el que se asienta.

En el supuesto planteado, la constructora guipuzcoana adquirente del proindiviso sobre la parcela edificada procederá a continuación al derribo del edificio enclavado en ella. Por ello, en un supuesto como el planteado, no debería entenderse automáticamente que nos encontramos, en todo caso, ante una operación no exenta, sino que ha de analizarse, asimismo, si la entrega del terreno sobre el que se asienta la edificación que se va a derruir se encuentra o no exenta, atendiendo a lo dispuesto en el punto 20 del ya repetido artículo 20 Uno de la NFIVA. Ya que, en definitiva, la excepción a la exención para las entregas de edificaciones que se van a demoler encuentra su justificación, fundamentalmente, en el hecho de que en dichas operaciones el bien que realmente se transmite es el terreno.

Sobre este particular, dejando al margen las entregas de terrenos por sus urbanizadores (al no responder esta situación al caso) ha de tenerse en cuenta que, de conformidad con lo previsto en el punto 20 del artículo 20 Uno de la NFIVA, están exentas las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables, entendiéndose que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, únicamente tienen la consideración de edificables:

a) los terrenos clasificados como solares y

b) aquellos que, no siendo clasificados como solares, sean ya aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada mediante la correspondiente licencia administrativa. De acuerdo con lo señalado en el escrito de consulta, en este caso el terreno está clasificado en el PGOU del municipio como suelo urbano consolidado, y tiene la consideración de solar.

Además, de los datos aportados no se deduce que el terreno deba ser objeto de ningún proceso de reurbanización, con carácter previo a la ejecución de la promoción urbanística proyectada sobre el mismo. Consecuentemente, siendo así las cosas, la entrega de la parte indivisa sobre la edificación y solar que proyecta efectuar la consultante no se encontrará exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el punto 20 del artículo 20 Uno de la NFIVA, de modo que deberá repercutir la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido a la entidad adquirente.

2) Con respecto al segundo bloque de preguntas planteadas en el escrito presentado, conviene precisar, en primer lugar, que la entrega de la nueva edificación a realizar por la constructora guipuzcoana en pago del proindiviso sobre la parcela que le transmitirá la entidad consultante (operación analizada el punto anterior), constituirá, asimismo, una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, al tratarse de una entrega de un edificio de nueva construcción, podrá resultar de aplicación a dicha operación la regla de inversión del sujeto pasivo regulada el artículo 84 2º f) de la NFIVA, que establece que:

"Uno. Serán sujetos pasivos del impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

(...)

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) 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. (...)".

De donde se deduce que procede la inversión del sujeto pasivo prevista en este artículo 84.Uno.2 f) de la NFIVA, cuando se cumplen los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto actúe como empresario o profesional, y no como consumidor final.

b) Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal para su realización.

c) Que dichas operaciones tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, y que consistan materialmente en la referida urbanización, construcción o rehabilitación.

d) Que las repetidas operaciones sean efectuadas como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista principal (o los contratistas principales), si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá en los casos de ejecuciones de obra y de cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia, o traigan causa, de un contrato principal que tenga por objeto la urbanización de terrenos, o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma, oral o escrita, de los contratos celebrados.

A todos estos efectos, el artículo 24 quater del RIVA concreta que:

"3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

(...)".

Por tanto, para que resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo regulado en el artículo 84.Uno.2º.f) de la NFIVA, es necesario, en primer lugar, que el destinatario de las operaciones referidas en dicho precepto actúe como empresario o profesional, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 5 de la misma NFIVA.

Por lo que respecta, en particular, a los entes públicos, las personas físicas, las asociaciones, las cooperativas y las demás entidades sin ánimo de lucro, será necesario que éstos comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional.

No será necesaria, sin embargo, dicha comunicación en los supuestos en los que las citadas

personas o entidades no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

De manera que, en el presente caso, tendrá lugar la inversión del sujeto pasivo en la relación establecida entre la entidad consultante y la constructora guipuzcoana a la que ha adjudicado el proyecto de construcción del nuevo edificio, en la medida en que la primera (la consultante) actúe en dicha operación en calidad de promotora de las obras por las que pregunta, lo haga, además, como empresario o profesional a efectos del impuesto y las operaciones que se realicen en su favor tengan la consideración de ejecuciones de obra de construcción de edificaciones.

Con lo que, en sentido contrario, no operará el citado mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando el promotor de las obras actúe como consumidor final, ni cuando las operaciones contratadas no tengan la consideración de ejecuciones de obra de construcción de edificaciones (circunstancias ésta última, que no parecen darse en el caso planteado, ya que los datos aportados apuntan a que nos encontramos ante la contratación de la construcción de un edificio nuevo).

A este respecto, de acuerdo con lo indicado al inicio de esta respuesta, en la medida en que la consultante no tuviera naturaleza mercantil, y realizase, en cumplimiento de su objeto social, tanto actividades sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido como otras no sujetas al mismo (por realizarse a título lucrativo), en lo que se refiere a la condición de empresario o profesional de la entidad religiosa, el supuesto de inversión del sujeto pasivo resultará de aplicación al caso planteado siempre que, reuniéndose el resto de requisitos, el destinatario de las operaciones (la consultante) actúe con la condición de empresario o profesional en los términos señalados en el artículo 5 de la NFIVA, y así lo comunique expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, en los términos establecidos en el artículo 24 quáter del RIVA.

En los supuestos en los que, con arreglo a lo indicado en los párrafos anteriores, opera la regla de inversión del sujeto pasivo, de modo que ostenta esta condición el destinatario de las operaciones gravadas (en el caso planteado, la entidad eclesiástica consultante destinataria de la ejecución de obra de construcción contratada) y no quien las lleva a cabo, corresponde al citado destinatario auto-repercutirse dicho impuesto.

En cuanto al devengo de esta operación, el artículo 75 de la NFIVA determina que:

"Uno. Se devengará el impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...)".

En el presente caso, la puesta a disposición del proindiviso de la parcela sobre la que será construido el edificio, que previamente habrá transmitido la consultante a la constructora, constituye el pago anticipado de la total contraprestación correspondiente a la entrega del edificio de nueva construcción, lo cual dará lugar al nacimiento de la exigibilidad del impuesto correspondiente al citado pago anticipado y a la obligación de la consultante a autorrepercutirlo de resultar de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

Todo ello, de conformidad con lo previsto en el artículo 75.Dos de la NFIVA. Por último, en lo que se refiere a la posibilidad de que la entidad consultante deduzca las cuotas soportadas por autorrepercusión en caso de ser aplicable el su-

puesto de inversión del sujeto pasivo, el artículo 92 de la ya citada NFIVA preceptúa que:

"Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto.

(...)

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Norma Foral".

A estos mismos efectos, el artículo 93 de la NFIVA determina 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 Norma Foral y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

(...)

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".

Respecto de las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, el artículo 94 de la NFIVA recoge que:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)".

En lo que pudiera resultar de aplicación al supuesto analizado, el artículo 95 de la NFIVA determina que:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o par-

ticulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

(...)

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el Capítulo I del Título VIII de esta Norma Foral para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los número 3.º y 4.º del apartado Dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a los cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

(...)

4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos".

Tal y como se ha reiterado a lo largo de esta respuesta, la entidad eclesiástica consultante ostenta la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el valor Añadido, y por lo tanto de sujeto pasivo del mismo, por las actividades económicas que desarrolle, salvo por aquéllas que lleve a cabo exclusivamente a título gratuito (artículo 5 de la NFIVA).

Así, según lo dispuesto en el artículo 92 de la NFIVA, arriba transcrito, los contribuyentes del impuesto pueden deducir las cuotas por ellos soportadas, en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que no resultan deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes o servicios que no se empleen en la realización de actividades empresariales o pro-

fesionales, ni las que se soporten en el desarrollo de actividades exentas. Respecto de las primeras, si bien, con carácter general, no se pueden deducir las cuotas derivadas de la adquisición de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a una actividad empresarial o profesional, tratándose de bienes de inversión, resulta deducible el IVA soportado en la misma proporción en que los citados bienes se utilicen en el desarrollo de una actividad que habilite para ejercitar el derecho a deducción. El concepto de bienes de inversión se encuentra regulado en el artículo 108 de la NFIVA, de conformidad con el cual:

"Uno. A los efectos de este impuesto se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

(...)".

Sin embargo, como ya se ha mencionado, para poder deducir las cuotas de IVA soportadas no basta con que los bienes o derechos adquiridos se afecten al desarrollo de una actividad empresarial, sino que, además, se exige que dicha actividad no se encuentre exenta del impuesto. De acuerdo con la información aportada, la consultante destinará el edificio nuevo adquirido a la constructora, tanto a la prestación de servicios docentes, como a la actividad religiosa que le es propia.

A la vista de todo lo anterior, cabe concluir que la entidad eclesiástica consultante no podrá deducir el IVA soportado como consecuencia de la compra del inmueble de nueva construcción por el que pregunta, en la medida en que éste se afecte al desarrollo de alguna actividad económica que suponga la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y exentas de gravamen en este impuesto (como la actividad educativa a la que hace referencia en su escrito), ni tampoco en el supuesto de que parte del inmueble no se destine al desarrollo de ninguna actividad empresarial o profesional (lo que, asimismo, parece que ocurrirá en el presente supuesto).

3) Finalmente, en cuanto a la tributación de la escritura que documenten la división horizontal, extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción, una vez que la consultante haya transmitido a la entidad constructora una parte proindivisa sobre la parcela de la que es titular, procede atender a lo establecido en la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), cuyo artículo 1 establece que:

"1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2.º Las operaciones societarias.

3.º Los actos jurídicos documentados.

(...)

3. El gravamen de un acto o contrato por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o por la de operaciones societarias, sólo será incompatible con el de su soporte documental por la de actos jurídicos documentados cuando así resulte expresamente de las normas reguladoras del impuesto". Mientras que el *artículo 4 de la NFITPAJD determina que:*

"1. A un solo negocio jurídico no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varios de ellos sujetos al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada uno de aquéllos, salvo en los casos en que se determine otra cosa.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entiende sin perjuicio del gravamen que pueda corresponder por el soporte documental del negocio

jurídico, de conformidad con lo que establece el apartado

3 del artículo 1 de esta Norma Foral".

De acuerdo con los datos aportados, la operación por la que se pregunta da lugar a varias convenciones distintas, que pueden quedar sujetas al impuesto de forma separada:

1) la división de la propiedad horizontal;

2) la disolución de la comunidad de bienes, o extinción del condominio, creados sobre la finca; y

3) la declaración de obra nueva en construcción. De otro lado, la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentra desarrollada en el Capítulo II del Título III de la NFITPAJD.

Así, el artículo 40 de la citada NFITPAJD prevé que:

"Estarán sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establecen los artículos 43 y 44 de la presente Norma Foral".

Mientras que el artículo 41 de esta misma NFITPAJD señala que:

"1. En las primeras copias de escrituras que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

(...)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se considerará primera copia de escritura pública la que se presente en primer lugar para su liquidación por este impuesto en la Administración tributaria correspondiente.

2. En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en que la base coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.

3. Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada".

A lo que el artículo 44 de la misma NFITPAJD, relativo a la cuota gradual de la misma modalidad del impuesto, añade que:

"Cuota gradual.

1. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

a) Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.

b) Contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, en los Registros Mercantiles, en los Registros de Cooperativas dependientes de las Administraciones Públicas correspondientes y en los Registros de Bienes Muebles.

c) No estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los términos establecidos en esta Norma Foral.

2. Por el tipo de gravamen consignado en el apartado 1 de este artículo tributarán las copias de las actas de protesto.

(...)".

Consecuentemente, para que la primera copia de una escritura pública quede sujeta a la cuota variable exigible a los documentos notariales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, debe cumplir los siguientes requisitos:

1) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable;

2) que contenga un acto o contrato inscribible, entre otros, en el Registro de la Propiedad; y

3) que dicho acto o contrato no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En lo que interesa a la cuestión planteada, estos preceptos están desarrollados en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado por Decreto Foral 63/2011, de 29 de marzo, incluido dentro del Título correspondiente a la modalidad de Operaciones Societarias del impuesto, según el cual:

"*1. La disolución de comunidades que resulten sujetas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.*

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados".

De donde se deduce que, las disoluciones de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades económicas, y que, por tanto, no se encuentran gravadas por Operaciones Societarias, quedan sujetas a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, y tributan tanto por la cuota fija, como por la cuota variable, cuando se formalicen en escritura pública y resulten inscribibles, entre otros, en el Registro de la Propiedad.

A estos efectos, el apartado 2 del artículo 15 del RITPAJD especifica que la disolución de las comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, en las que las adjudicaciones guarden la debida proporción, sólo tributan, en su caso, por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Atendiendo a los datos aportados, la comunidad de bienes objeto de consulta no llegara a desarrollar ninguna explotación económica, por lo que, siendo así las cosas, la extinción del condominio no estará sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Lo que conlleva que la primera copia de la escritura mediante la que se formalice dicha disolución deberá tributar por la cuota variable de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales).

Adicionalmente a todo lo anterior, con carácter previo a la disolución de la comunidad (o extinción del condómino), se proyecta formalizar la división de la propiedad horizontal de la finca. En la medida en que las división de la propiedad horizontal constituye un acto inscribible en el Registro de la Propiedad, cuya realización no se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de las escrituras en las que se formalicen estas operaciones también estarán, en principio, sujetas a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del repetido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, sobre este particular, debe tenerse en cuenta lo indicado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998, relativa a un supuesto de división horizontal de un inmueble y atribución de los distintos pisos a los diferentes miembros de la comunidad de propietarios, en la que concluyó que:

"*TERCERO.- Es cierto, como recoge el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central objeto de revisión jurisdiccional, que la división*

horizontal no entraña desaparición de la situación de comunidad precedente e incluso -añadimos nosotros- se produce habitualmente por las Empresas promotoras y constructoras sin que exista ningún condominio, como preparación, mediante el documento público y la inscripción registral, de la posterior enajenación de las viviendas y locales del edificio y en tales casos, es decir cuando se trata de una escritura autónoma, está sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, pero cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular proindiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la Ley invocada asimila a la disolución de sociedad.

En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando ésta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos. Así lo ha entendido en ocasiones anteriores el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, como ha puesto de manifiesto la apelante y se recoge en la invocada Sentencia de 4 de abril de 1977, cuyo criterio debe ser reafirmado, dando lugar a la apelación y revocando el fallo de instancia, en este aspecto, en coherencia con lo pedido aquí, ya que tampoco ha planteado el apelante la posible no sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

(...)".

De modo que, en coherencia con lo indicado por el Tribunal Supremo, esta Dirección General entiende que la división de la propiedad horizontal no debe tributar como tal en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del impuesto en este caso, al tratarse de un antecedente inexcusable de la extinción del condominio acordada (la cual, como ya se ha explicado más arriba, sí se encuentra sujeta a la repetida modalidad de Actos Jurídicos Documentados, sobre la base del valor real de los bienes adjudicados).

Consecuentemente, en el supuesto planteado, en la medida en que la división de la propiedad horizontal y la adjudicación de la proporción de la finca que corresponda a la entidad consultante y a la constructora, se realice sin solución de continuidad, en un solo acto jurídico, procederá girar una sola liquidación por el gravamen de Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, esta conclusión no resulta extensible a la declaración de obra nueva en construcción, respecto de la cual las operaciones de división horizontal y extinción de condominio no pueden ser consideradas como antecedente inexcusable, ya que se habría llevado a cabo en iguales términos, aun cuando las fincas afectadas hubieran mantenido su configuración registral previa. Consecuentemente la declaración de obra nueva deberá tributar por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados como una convención independiente, aun cuando se formalice en la misma escritura que documente la división de la propiedad horizontal y extinción del condominio. A este respecto, el artículo 16.1 del RITPAJD prevé que:

"1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare".

CONSULTA 2019.6.3.1. IRPF: Una persona física que manifiesta que durante el ejercicio 2018 estuvo empadronada y cobro rentas los tres primeros meses en un TTHH y posteriormente en territorio común consulta ante qué administración tributaria debe presentar su declaración de IRPF 2018.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es una persona física que manifiesta que durante el ejercicio 2018 estuvo empadronado los tres primeros meses en el territorio histórico de Álava y desde abril en Zaragoza.

Asimismo, señala que ha cobrado rentas los tres primeros meses del Gobierno Vasco y, posteriormente, de la Dirección General de Aragón.

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 de Álava o bien si ha de presentar dos declaraciones, una en cada territorio, por las rentas obtenidas en cada uno de ellos.

Asimismo, plantea si tiene que declarar las rentas todas juntas en el mismo territorio.

CONTESTACIÓN

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 consecuencia, el consultante deberá cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto en el ejercicio 2018 ante la administración tributaria correspondiente al lugar donde haya estado situada su residencia habitual en dicho ejercicio.

En relación con la determinación de la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto 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 Ja 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 Ja misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del de-

vengo 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 concurran 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 Ja Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a Ja 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, Ja tributación efectiva por el Impuesto sobre Ja Renta de las Personas Físicas sea inferior a Ja que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior a/cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce Ja situación a que se refiere Ja letra a) o en el siguiente, vuelva a tener Ja residencia habitual en dicho territorio.

(…)".

Por tanto, de acuerdo con el apartado Uno del citado artículo 43 del Concierto, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en el País Vasco, aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

- Criterio de permanencia: la permanencia en el territorio del 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 este territorio 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 territorio del País Vasco su principal fuente de intereses, considerando que esta circunstancia se produce si es en el mismo 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 territorio del 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 haya permanecido 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 la 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 habitual deberá acudirse al de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia habitual 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 la residencia habitual es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En este sentido, 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.

No obstante sí, de acuerdo con los datos aportados por el consultante en su escrito de consulta, los territorios y períodos de empadronamiento que describe se correspondiesen con los territorios y periodos de permanencia, se alcanzaría la conclusión de que durante el año 2018 habría permanecido más tiempo en territorio común que en territorio foral y, en consecuencia, el consultante sería considerado residente habitual en territorio común y la exacción del IRPF de ese ejercicio correspondería a la Hacienda estatal. En ese caso, el contribuyente tendría que cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria aplicando a estos efectos 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 (LIRPF).

CONSULTA 2019.6.3.3. IRPF: Una persona física residente en territorio común y copropietaria de montes con pinos ubicados en Bizkaia consulta si la atribución de las rentas obtenidas por la actividad forestal que se le ha efectuado conforme a la NF de Bizkaia es correcta.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante, junto con otras tres personas físicas (dos de estas últimas residentes en Bizkaia y la tercera y el consultante residentes en territorio común) son copropietarios de montes con pinos ubicados en Bizkaia, habiendo constituido una comunidad de propietarios en este territorio.

La comunidad, dada de alta en la actividad forestal (en régimen de estimación directa simplificada, por no ser posible la estimación objetiva singular en Bizkaia), procedió, en 2018, a la venta de los pinos. En 2019, ha presentado el modelo 184 a efectos de comunicar a la Diputación Foral de Bizkaia, de conformidad con la normativa de dicho territorio, la cuantía del beneficio de la venta atribuible a cada copropietario.

Según indica el consultante, en la renta que le ha sido atribuida, en base a la normativa foral de Bizkaia, no se ha considerado la irregularidad de la renta obtenida.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la atribución de rentas, efectuada conforme a la normativa foral de Bizkaia es correcta.

CONTESTACIÓN

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 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 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."

"Artículo 13. Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas

Uno. A las entidades en régimen de imputación de rentas se les aplicarán las normas establecidas en la sección 3. ª de este capítulo. Para la exacción de las bases imputadas a sus socios, se tendrán en cuenta las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen

Dos. En los supuestos de atribución de rentas, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal.

Para la exacción de la renta atribuida a sus socios, comuneros o partícipes, se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen".

Según los datos aportados, parece que el domicilio fiscal de la entidad en atribución de rentas se encuentra en Bizkaia, por lo que, de acuerdo con el citado artículo 13. Dos, la gestión e inspección de dicha entidad corresponde a la Administración Foral, ante la que se manifiesta haber presentado, de conformidad con su normativa, el modelo 184.

Por otra parte, según el párrafo segundo de dicho artículo 13. Dos, para la exacción de la renta atribuida a los comuneros (todos ellos personas físicas) se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a que se refiere el Concierto.

En el caso del comunero consultante, quien es residente en territorio común, la exacción de la renta atribuida se llevaría a cabo conforme a la normativa estatal.

En una anterior consulta planteada por el consultante (consulta V2973-18, de fecha 19 de noviembre de 2018), este Centro Directivo, en relación con la calificación de la renta obtenida por la venta de los pinos, señaló lo siguiente:

«En el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de/Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), se establece:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas".

Por tanto, la renta obtenida por la venta de los pinos, al tratarse de una actividad forestal, debe calificarse, a efectos del IRPF como rendimiento de actividad económica.

No obstante, como la actividad parece que se desarrolla a través de una comunidad de bienes, la renta obtenida deberá declararse a través del régimen de atribución de rentas, establecido en los artículos 86 a 90 de la Ley del Impuesto».

El apartado 3 del artículo 8 de la citada Ley 35/2006 (en adelante, LIRPF) dispone que:

"No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley".

En la mencionada Sección 2ª del Título X (Régimen de atribución de rentas), se establece:

"Artículo 88. Calificación de la renta atribuida.

Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

Artículo 89. Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta.

1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1. ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades:

(…).

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma feha-

ciente, se atribuirán por partes iguales.

4. Los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por este Impuesto podrán practicar en su declaración las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32. 1 de esta Ley.

(…)".

Por tanto, conforme establece el artículo 89 de la LIRPF, el comunero consultante podrá aplicar, en su declaración por el IRPF, la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 32.1 de la LIRPF si cumple los requisitos, cuestión que no puede determinarse con los datos aportados.

CONSULTA 2019.9.3.1. IRPF: Una persona física que hasta finales de 2017 tenía como residencia fiscal una población de Bizkaia, entre enero y mayo residió en Inglaterra, en donde trabajó los dos primeros meses, volviendo a Bizkaia en julio, para comenzar a trabajar y residir en Madrid a partir de septiembre hasta mediados de diciembre del mismo año. Consulta cuál es su residencia fiscal en el período impositivo de 2018 y si le corresponde tributar en Bizkaia o en Madrid.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante indica que, a día 01/01/2018, tenía como residencia fiscal una población de Bizkaia. Manifiesta que, desde 01/01/18 hasta 28/05/18, residió en Inglaterra, habiendo trabajado los meses de enero y febrero. Añade que los meses de marzo a junio residió en Inglaterra sin trabajar (se hace notar que esta información, en lo que se refiere a junio, no concuerda con la anterior).

Tras volver de Inglaterra, los meses de julio y agosto residió en dicha población de Bizkaia, sin trabajar.

Desde el 01/09/18 comenzó a trabajar y residir en Madrid hasta el 18/12/18.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si en el período impositivo 2018, es residente fiscal en España o no.

2.- Dónde le corresponde tributar: en Bizkaia o en Madrid.

CONTESTACIÓN

1) Para determinar si el consultante es contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en el período impositivo 2018 procede acudir a lo establecido en 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, so-

bre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

El artículo 8 de la LIRPF, regula el concepto de contribuyente en los siguientes términos:

"1. Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

(…)"

Asimismo, la residencia habitual en territorio español de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la 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 período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

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 (IRPF) en territorio español, 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 fuese residente fiscal en España y al mismo tiempo fuera considerado residente fiscal en Reino Unido de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre

los dos Estados. Este conflicto se resolvería según el apartado 2 del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014), que se expresa en los siguientes términos:

"2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo".

2) Si concluimos, en base a lo señalado en el apartado anterior, que el consultante debe ser considerado contribuyente del IRPF en España, debemos acudir a lo dispuesto en 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) para determinar qué administración (foral o estatal) resulta competente para la exacción de este impuesto:

En este sentido, el Concierto Económico dispone 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. 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 techa a techa, 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 techa 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.

(…)".

En consecuencia, el Concierto atribuye la competencia para la exacción del IRPF 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.

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 territorio del País Vasco aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

- Criterio de permanencia en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el mismo cuando radique en él su vivienda habitual.

- Criterio del principal centro de intereses.

- Criterio de la última residencia declarada a efectos del IRPF.

De conformidad con lo anterior, el consultante deberá ser considerado residente habitual en aquel territorio, foral vasco o común, 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 la 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 acudirse al de ubicación del principal centro de intereses, considerando que esta circunstancia se produce donde obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF (determinada con las exclusiones señaladas en el citado artículo 43).

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 deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho. En este sentido, 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.

Si, de acuerdo con los datos aportados por el consultante en su escrito de consulta, los periodos de residencia que describe se correspondiesen con periodos de permanencia, se alcanzarían las siguientes conclusiones:

1. Que ha permanecido en territorio español más de 183 días durante el año natural.

2. Que, en el periodo de tiempo que ha permanecido en territorio español, ha permanecido más tiempo en territorio común que en territorio foral.

Por lo tanto, bajo ese presupuesto de hecho, el consultante sería considerado residente habitual en territorio común y debería tributar por el IRPF ante la Administración del Estado.

RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2019

I. DATOS GLOBALES DE LA RECAUDACIÓN 2019

Al cierre del ejercicio de 2019 la recaudación consolidada por tributos concertados de las Diputaciones Forales ha ascendido a **15.469.587 miles de euros**, lo que ha supuesto un **incremento interanual del 3,3%** y una **ejecución sobre la última previsión** realizada el pasado octubre del **100,5% (101,3% sobre presupuesto).**

CUMPLIMIENTO PRESUPUESTARIO 2019

(miles de euros)

	Presupuesto	Previsión cierre	Recaud.	% s/ Presup.	% s/ Prev. CVFP oct.
Rec. total por trib. concertados	15.265.376	15.386.060	15.469.587	101,3	100,5

Respecto a la previsión establecida en octubre de 2019, tanto la imposición directa como la indirecta han mostrado una progresión ligeramente mayor a la esperada, en ambos casos, del 100,6%.

VARIACIÓN RECAUDACIÓN 2019/2018

(miles de euros)

	2019	2018	Diferencia	%Δ
IRPF	5.713.671	5.407.614	306,057	5,7
I s/ Sociedades	1.303.792	1.476.010	(172.218)	(11,7)
IVA	6.028.588	5.835.994	192.594	3,3
IIEE e IE de Electricidad	1.600.391	1.421.315	179.076	12,6
Otros Impuestos	823.144	840.611	(17.467)	(2,1)
Recaudación Total	**15.469.587**	**14.981.545**	**488.042**	**3,3**
Imposición directa	7.407.142	7.292.440	114.702	1,6
Imposición indirecta	7.952.770	7.570.595	382.175	5,0
Tasas y o. ingr. tributarios	109.675	118.510	(8.835)	(7,5)

En lo que se refiere a la **imposición directa**, su avance respecto a 2018 (1,6%) se ha sustentado en dos impuestos: principalmente en el IRPF (5,7%) y en menor medida – pese a la elevada tasa- en el impuesto sobre la renta de no residentes (+59,8%). El resto de impuestos de este apartado han visto retroceder su recaudación.

La recaudación por IRPF ha registrado una tasa de crecimiento anual del 5,7%, superando con holgura la previsión de octubre de 2019 (100,8%; 47,3 millones de euros más) y también de manera amplia la previsión presupuestaria inicial (104,7%; 255,1 millones de euros más). Todos los conceptos impositivos del impuesto, a excepción de las retenciones por rendimientos de capital mobiliario y por ganancias patrimoniales, han tenido una contribución positiva. Así, el principal componente, los ingresos por retenciones de rendimientos del trabajo, ha crecido un 6,4%.

Por el contrario, la importante caída de recaudación en las retenciones de rendimientos de capital mobiliario (-21,8%) y en las retenciones de ganancias patrimoniales (-22,6%) ha frenado la progresión del impuesto, afectando también a la evolución del impuesto sobre sociedades con el que se distribuyen estos ingresos al 50%.

La recaudación por el impuesto sobre sociedades ha superado ligeramente la previsión presupuestaria inicial (100,3%), quedándose a 1,6 puntos porcentuales de cumplir la previsión de octubre de 2019 (98,4%). La confluencia de un aumento considerable de las devoluciones y la negativa evolución de los ingresos de las sociedades sujetas a normativa común en el último trimestre del año han imposibilitado el cumplimiento de la previsión de octubre del Consejo Vasco de Finanzas Públicas.

En comparativa interanual, la recaudación por el impuesto sobre sociedades ha disminuido un 11,7%. En cualquier caso, las cifras previstas en el presupuesto de 2019 ya anticipaban un descenso en la medida en que el efecto del ingreso extraordinario que supuso en 2018 la introducción de un pago fraccionado para las sociedades sujetas a normativa foral habría de revertirse en el ejercicio siguiente.

La recaudación derivada de la **imposición indirecta** ha aumentado un 5,0%. En este apartado ha sido fundamental la aportación del impuesto especial sobre hidrocarburos (+17,7%) y del IVA importaciones (8,5%).

La recaudación por IVA importaciones ha cerrado el año prácticamente alcanzando la previsión de octubre (99,9%) y con un dilatado margen sobre la previsión presupuestaria inicial (109,2%).

El global de ingresos líquidos por IVA de operaciones interiores (gestión propia más ajuste con el Estado) ha tenido un comportamiento más modesto y se ha incrementado un 2,1%, superando, eso sí, la previsión de octubre (101,7%). Respecto al presupuesto inicial ha quedado sustancialmente alejado (98,2%).

En el análisis territorial de la recaudación, todos los territorios han registrado en 2019 tasas positivas, superando los objetivos presupuestarios establecidos inicialmente y las previsiones de cierre aprobadas en octubre de 2019.

Comparación recaudación tributos concertados por TTHH: 2019			
DISTRIB. TERRITORIAL	**Araba**	**Bizkaia**	**Gipuzkoa**
Peso relativo	15,8%	51,7%	32,5%
Variación interanual	1,9%	3,3%	3,9%
Ejec. presupuestaria	101,1%	101,6%	101,0%
Ejec. s/ prev. oct.	100,6%	100,6%	100,4%

II. IRPF

En 2019 la recaudación por este impuesto ha superado ligeramente (5,7%) la tasa de incremento (5,4%) de 2018. No obstante, a diferencia del año anterior, no todos los componentes del impuesto han tenido una aportación positiva. De hecho, tanto los ingresos procedentes de retenciones de rendimientos de capital mobiliario como de ganancias patrimoniales han mostrado sendos retrocesos.

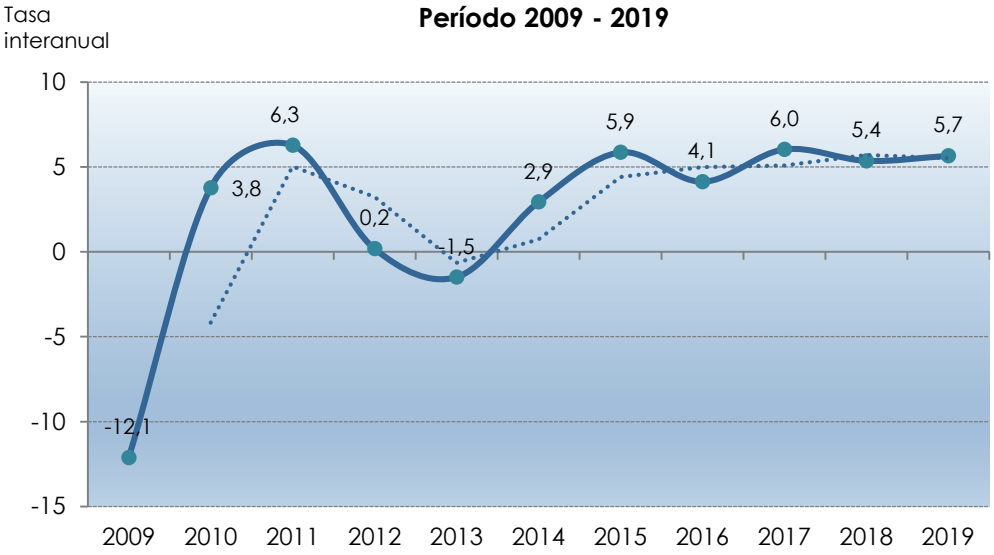
Recaudación de la CAE por IRPF Período 2006 - 2019		
Año	**Recaudac. (miles de €)**	**% Δ**
2006	3.754.206	10,3
2007	4.266.304	13,6
2008	4.458.237	4,5
2009	3.917.693	(12,1)
2010	4.065.868	3,8
2011	4.321.226	6,3
2012	4.329.195	0,2
2013	4.264.991	(1,5)
2014	4.390.205	2,9
2015	4.647.680	5,9
2016	4.839.847	4,1
2017	5.132.194	6,0
2018	5.407.614	5,4
2019	5.713.671	5,7

La recaudación por IRPF ha representado más de tres cuartas partes de la recaudación por impuestos directos (77,1%) y más de la tercera parte de la recaudación total de 2019 (36,9%).

La recaudación de **retenciones por rendimientos del trabajo** –el componente del IRPF de mayor peso recaudatorio- ha mostrado en 2019 un avance del 6,4%, 1,7 puntos porcentuales superior al de 2018. El crecimiento de estos ingresos se ha producido en un marco de expansión del número de ocupados (alrededor del 1,6%) y de recuperación del poder adquisitivo del factor trabajo (2,0% de incremento salarial medio de los convenios vigentes). También la contribución de la masa de pensiones ha sido relevante gracias a la subida aprobada en los últimos presupuestos generales y a la progresiva incorporación de nuevos pensionistas con pensiones más elevadas.

Los ingresos por retenciones de **rendimientos de capital mobiliario** han reflejado una tasa

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR EL IRPF. CAE
Período 2009 - 2019



del -21,8% al compararse con un periodo que mostró una recaudación muy elevada debido a los ingresos adicionales que se produjeron como consecuencia de la distribución de un dividendo extraordinario de una gran empresa.

También destaca la importante caída recaudatoria que reflejan las **retenciones por ganancias patrimoniales** (-22,6%). La ausencia de ingresos extraordinarios como en 2018 y la contabilización atípica de algunas devoluciones explican este comportamiento.

La recaudación final por **pagos fraccionados** ha registrado un incremento del 4,8%. El dinamismo de la economía de la CAE ha propiciado un crecimiento de los ingresos a cuenta vinculados a las actividades de empresas personales, autónomos y profesionales.

La **cuota diferencial neta** ha registrado un valor neto negativo de -94,9 millones de euros frente a los -110,2 millones de euros que reflejó en el periodo de enero a diciembre de 2018. Este resultado se explica en su mayor parte por las devoluciones extraordinarias materializadas por las diputaciones forales en diciembre de 2018 en relación con las prestaciones de maternidad y paternidad a raíz de una Sentencia del Tribunal Supremo que declaró exentas estas prestaciones económicas.[1] Aunque durante el primer trimestre de 2019 continuó el flujo de estas devoluciones las cuantías fueron menos relevantes que las de final de 2018.

(miles de euros)

Evolución de la cuota diferencial neta IRPF			
	2018	**2019**	**%Δ**
Rec. líquida	**(110.161)**	**(94.885)**	**13,9**
Rec. íntegra y res.	729.957	786.270	7,7
Devoluciones	(840.118)	(881.155	(4,9)

El cuadro adjunto resume la evolución de las devoluciones practicadas a lo largo del ejercicio:

1 *Estas devoluciones comenzaron a materializarse en diciembre de 2018 y se derivan de la sentencia de 3 de octubre de 2018 (R. 4483/2017) del Tribunal Supremo por la que se declaran exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social. Posteriormente, las administraciones han extendido la exención a las prestaciones por paternidad.*

(miles de euros)

Devoluciones por IRPF 2019	
Renta - 18	
Enero/marzo	46.640
Renta - 19	
Abril	168.184
Mayo	402.797
Junio	154.240
Julio/diciembre	109.294
Total devoluciones	881.155

III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las diputaciones forales han recaudado por el impuesto sobre sociedades a 31 de diciembre 2019 un total de 1.303,8 millones de euros, lo que supone 172,2 millones de euros menos que en el año anterior, esto es, una tasa interanual del -11,7%.

Recaudación de la CAE por IS Período 2006 - 2019		
Año	**Recaudac. (miles de €)**	**%Δ**
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
2019	1.303.792	(11,7)

Dado que la evolución de los ingresos tributarios derivados de las retenciones por rendimientos de capital y ganancias patrimoniales ya ha sido analizada en el apartado del IRPF, el subsiguiente análisis se centrará en el comportamiento de la cuota diferencial neta del impuesto sobre sociedades, que es, por otro lado, el componente de mayor peso recaudatorio.

El primer trimestre del año vino marcado como es habitual por la realización de devoluciones correspondientes a la campaña del impuesto sobre sociedades de 2018. El importe de devoluciones realizado hasta marzo – fundamentalmente en Araba- fue inferior respecto al que se materializó a principios de 2018 lo que supuso que la recaudación por cuota diferencial mostrase un comportamiento positivo en el primer tramo del año (+22,4 millones de euros frente a -6,7 millones de euros en 2018).

En el segundo trimestre del año, la recaudación por la cuota diferencial del impuesto disminuyó de manera importante (-16,9%) al compararse con 2018 en el que se produjeron algunos ingresos extraordinarios y también, por un ligero repunte de las devoluciones en este periodo. Aun así, la variación del primer semestre a nivel acumulado fue positiva (+12,4%).

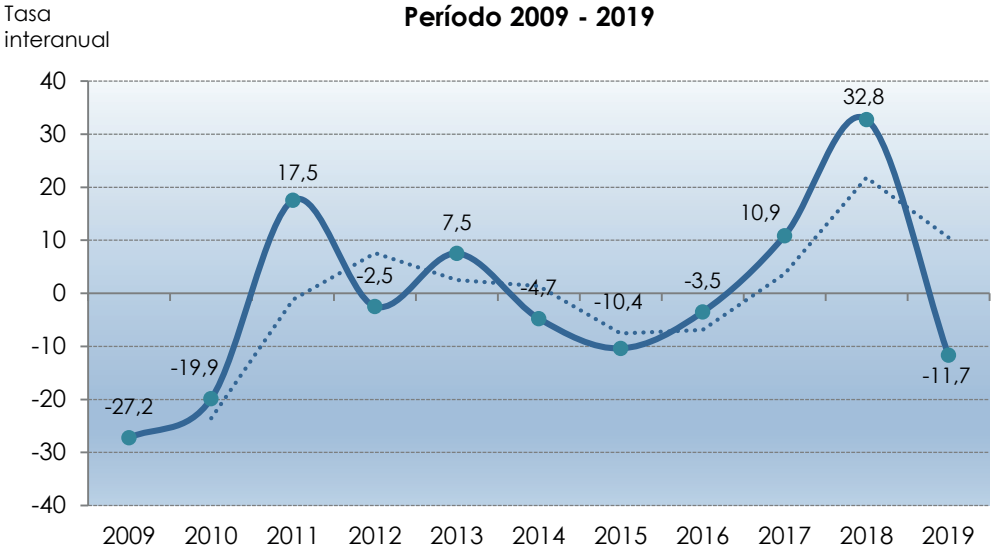
La campaña del impuesto sobre sociedades se desarrolló entre el 1 de julio y el 26 de julio, fechas de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto. Como consecuencia de ello, el grueso de la recaudación por cuota diferencial neta del impuesto se concentra en los meses de julio y agosto. El resultado agregado de las cuotas de ambos meses –representativas de la campaña de liquidación del impuesto de sociedades de 2018- reflejó una disminución de ingresos netos (-4,0%) que se produjo como consecuencia de la deducción del pago fraccionado abonado por primera vez en octubre de 2018 por las sociedades sujetas a normativa foral.

La ausencia de devoluciones extraordinarias en septiembre, a diferencia del año anterior, permitió que la recaudación acumulada a dicho mes reflejase un leve incremento (0,4%).

Ya en el último trimestre del año, la recaudación por cuota diferencial ha registrado una importante disminución debido a la concurrencia de los siguientes factores:

- Un considerable aumento de las devoluciones (+15,5%) asociadas a la campaña de sociedades de 2018.

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR EL IS. CAE
Período 2009 - 2019



- Una reducción de los ingresos obtenidos por el segundo pago (estimación del -35,6%) y tercer pago fraccionados (estimación del -7,5%) de las sociedades sujetas a normativa común.

Durante el cuarto trimestre también se hizo efectivo el ingreso correspondiente al pago fraccionado de aquellas sociedades sujetas a normativa foral. El resultado en términos interanuales fue muy positivo (+19,6%), sin embargo, no fue de la suficiente magnitud como para revertir el efecto negativo de los anteriores factores señalados.

(miles de euros)

Evolución de la cuota diferencial neta IS			
	2018	**2019**	**%Δ**
Rec. líquida	**1.162.078**	**1.039.501**	**(10,5)**
Rec. íntegra y res.	1.491.822	1.357.446	(9,0)
Devoluciones	(329.744)	(317.945)	3,6

Así, finalmente, la recaudación por cuota diferencial neta a diciembre de 2019 se ha reducido un 10,5%, 122,6 millones de euros menos que en 2018.

IV. IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO

La recaudación total por IVA se ha situado en **6.028.588 m€,** lo que ha supuesto un aumento del 3,3% respecto al ejercicio 2019. La moderación en el ritmo de crecimiento de la actividad económica se ha trasladado a la evolución de la recaudación por este impuesto.

Al cierre de 2019 el crecimiento de la recaudación por IVA de gestión propia se ha situado en el 1,7%. Este moderado crecimiento se ha producido como consecuencia de un aumento en los ingresos brutos por este impuesto (+4,0%) ya que el volumen de devoluciones realizadas también se ha incrementado (+9,0%).

Desde principios de año la evolución de este impuesto ha reflejado una alta variabilidad, alternando periodos de caídas recaudatorias con periodos de ligeros o moderados incrementos. Por componentes, la recaudación bruta cuya progresión suele guardar cierta estabilidad también ha registrado oscilaciones destacables mostrando ciclos de desaceleración en su crecimiento y súbitos repuntes recaudatorios. El volumen de devoluciones, por su parte, se ha situado desde abril en tasas crecientes fluctuando dentro de un intervalo del +6,5% al +12,1%.

(miles de euros)

Evolución de la recaudación de gestión propia IVA			
	2018	**2019**	**%Δ**
Rec. líquida	**4.059.968**	**4.129.679**	**1,7**
Rec. íntegra y res.	5.916,308	6.152.354	4,0
Devoluciones	(1.856.340)	(2.022.675)	(9,0)

En cuanto al Ajuste IVA con el Estado, el importe ingresado por las diputaciones forales ha aumentado respecto de 2018 un 6,9% con una aportación más significativa del apartado de importaciones (8,5%) en comparación con el de operaciones interiores (4,3%).

En el Estado, la recaudación por IVA hasta noviembre había crecido un 3,0%, siendo la distribución por conceptos del 5,6% y del 2,3% para importaciones y operaciones interiores, respectivamente.

Los ingresos por IVA del Estado corregidos los distintos ritmos de realización de las devoluciones en 2018 y 2019 se incrementaron a una tasa ligeramente menor (2,5%).

V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN e IE DE ELECTRICIDAD

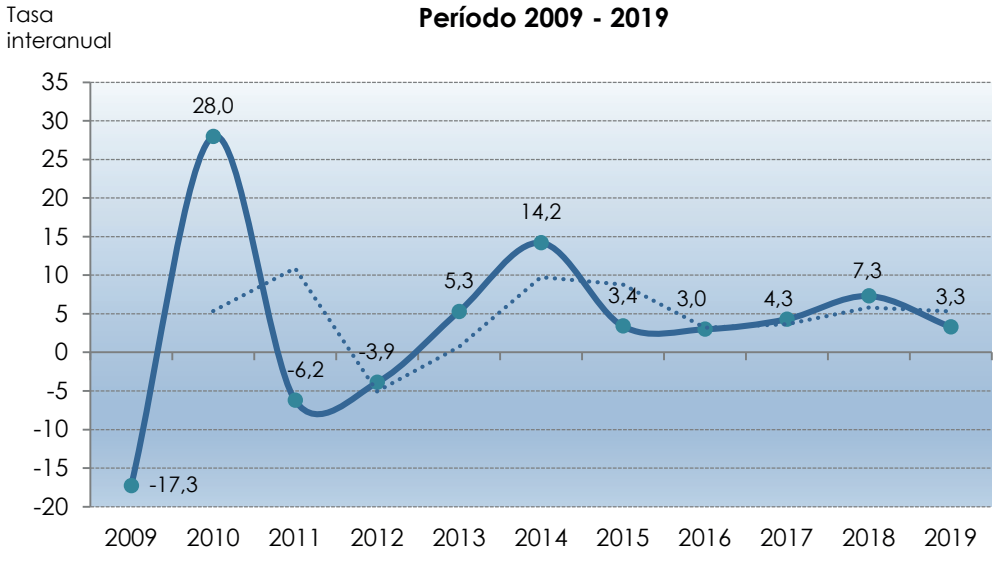
La recaudación de gestión propia por el conjunto de impuestos especiales de fabricación e impuesto especial sobre electricidad ha registrado en 2019 un avance del 10,5%, con una aportación especialmente positiva del impuesto especial sobre hidrocarburos (13,9%).

Durante 2019 el aumento en el consumo de combustibles de automoción ha estado siempre cerca del 1,0% situándose en noviembre en un 0,8%. Así que la mayor parte del incremento recaudatorio en el impuesto especial sobre hidrocarburos ha procedido del efecto de la modificación normativa (Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE 2018) por la que se integró el tipo impositivo autonómico en el tipo estatal especial del impuesto.

En 2019, los ingresos por el impuesto sobre labores del tabaco se han incrementado un 1,4%. Por segundo año consecutivo este impuesto ha mostrado un aumento recaudatorio, aunque de menor cuantía que en 2018 (3,8%). Este comportamiento resulta destacable dada la alta variabilidad que su recaudación suele registrar. Su evolución a lo largo del año ha seguido una senda ininterrumpida de desaceleración en su ritmo de crecimiento que ha culminado con la tasa de incremento más reducida del año.

En cuanto a la recaudación del impuesto que grava el consumo de alcohol, que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual ha sido positi-

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR EL IVA. CAE
Período 2009 - 2019



Evolución tasas interanuales (%) Período 2012 - 2019								
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Alcohol	(12,7)	(13,1)	(2,7)	(4,7)	(9,4)	(25,4)	(33,2)	23,4
Hidrocarburos	(3,7)	14,4	(0,1)	3,5	4,9	5,4	1,6	13,9
Tabaco	15,8	(6,0)	5,7	(3,9)	4,2	(4,4)	3,8	1,4
Cerveza	(13,4)	(12,8)	(26,2)	(16,5)	3,6	(7,7)	21,1	(37,2)
Electricidad	2,5	(4,6)	(16,3)	(12,9)	4,8	(2,7)	4,7	(5,5)
Media ponderada	**0,8**	**8,6**	**1,1**	**1,6**	**4,6**	**3,0**	**2,0**	**10,5**

va (+23,4%) después de la caída registrada en 2018 (-33,2%). De manera inversa, la recaudación por el impuesto que grava el consumo de cerveza se ha reducido un 37,2%, tras aumentar un 21,1% en 2018.

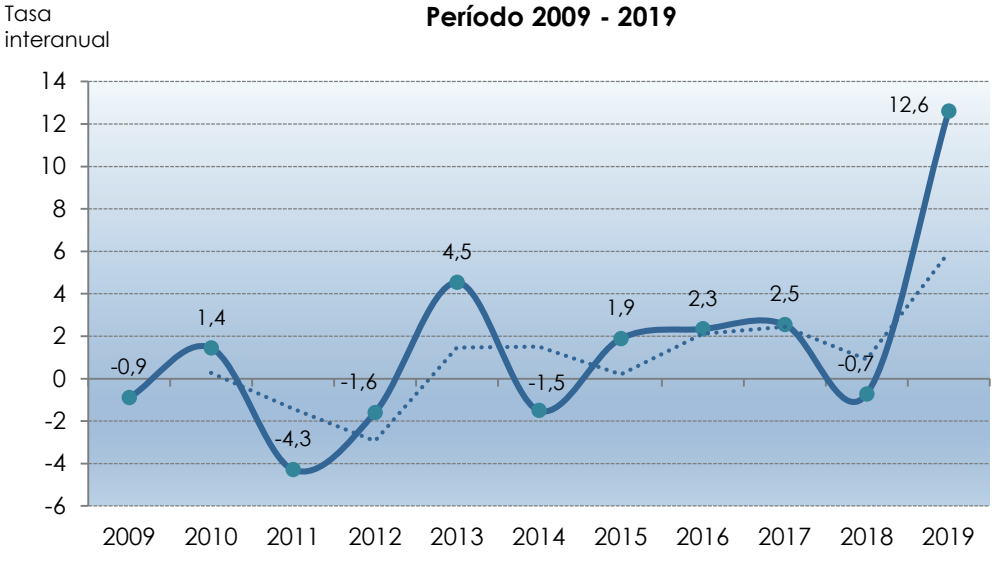
El impuesto que grava el consumo de electricidad ha registrado un descenso del 5,5% al compararse con un ejercicio afectado por una importante subida de precios.

Respecto a los ajustes de impuestos especiales, el total trasferido por las diputaciones forales al Estado durante 2019 ha sido ligeramente superior (1,6 millones de euros) a lo abonado en 2018. Los resultados más favorables al Estado en los ajustes por el impuesto especial sobre hidrocarburos (18,8 millones de euros) y por el impuesto especial sobre cerveza (4,4 millones de euros) se han visto casi compensados por el incremento en los importes recibidos por la CAE en los ajustes por el impuesto especial sobre labores del tabaco (10 millones de euros) y por el impuesto especial sobre alcohol y bebidas derivadas (11,7 millones de euros).

Así, la recaudación total (gestión propia más ajustes) por impuestos especiales de fabricación se ha incrementado un 13,5%. Por impuestos, la recaudación total por el impuesto especial sobre hidrocarburos ha aumentado un 17,7%, mientras que la recaudación del impuesto especial sobre el tabaco se ha incrementado un 4,0% y la del impuesto especial sobre alcohol, bebidas derivadas y productos intermedios un 25,6%. La recaudación por el impuesto especial sobre la cerveza, por su parte, ha caído un 23,7%.

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:

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR IEF E IEE. CAE
Período 2009 - 2019



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
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%
2019	823.144	(2,1%)

VII. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA EN 2019

La recaudación consolidada por gestión propia de las Diputaciones Forales ha superado en seis décimas porcentuales la cifra de su presupuesto inicial (100,6%).

El grado de ejecución correspondiente a la imposición directa se ha situado en el 103,4% sobre su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de impuestos indirectos ha sido del 97,7%.

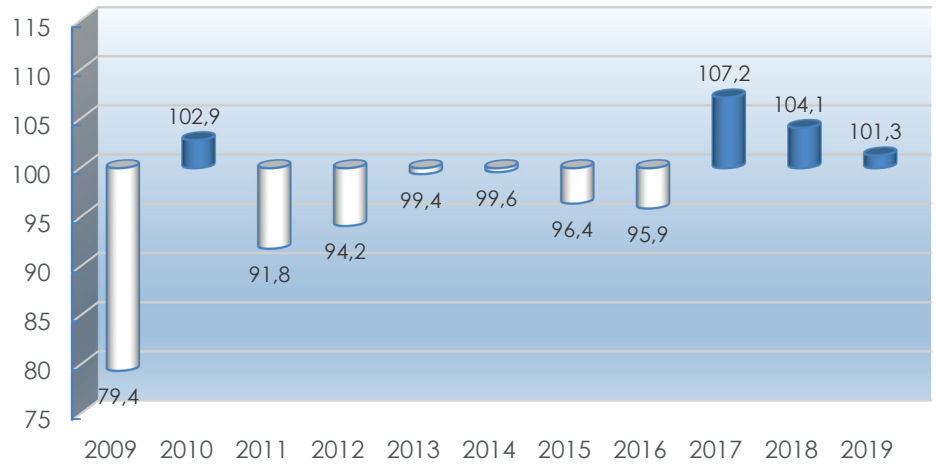
El grado de ejecución del presupuesto inicial aumenta en siete décimas porcentuales para la recaudación total, esto es, una vez incluidos los ajustes con la Agencia Tributaria por el IVA y por los impuestos especiales de fabricación (en su conjunto se han situado en un 108,0% del importe presupuestado) y las tasas y otros ingresos (90,7%).

RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN EL PERIODO ENERO-JUNIO DE 2020

Durante el primer semestre del año 2020, la recaudación líquida de las Diputaciones Forales por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, ha ascendido a 5.110.793 m€ (miles de euros), lo que representa una tasa de variación interanual del -13,1% respecto a la acumulada a junio de 2019.

En términos absolutos, la caída de recaudación registrada ha sido de 769.152 m€, siendo la va-

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA (%)
Período 2009 - 2019



riación interanual por impuestos o grupos de impuestos la siguiente:

Variación de la Recaudación en términos absolutos

(miles de euros)

	Ene-jun/20 - ene-jun/19
TOTAL	**(769.152)**
IRPF	39.441
Impuesto s/ Sociedades	(25.543)
IVA	(530.112)
II.EE. Fabricación	(199.953)
O. Tributos e Ing. tributarios	(52.986)

Como puede comprobarse en el cuadro anterior, todos los apartados impositivos – a excepción del IRPF- han reflejado relevantes disminuciones como consecuencia del efecto combinado, por un lado, de la paralización parcial de la actividad económica durante la segunda quincena de marzo y el mes de abril, generada por las medidas de confinamiento decretadas en el estado de alarma en aras a evitar la expansión de la epidemia de covid-19 y por otro, de la aprobación de modificaciones normativas en los territorios históricos que han tenido por objeto, en un primer momento, mitigar insuficiencias de liquidez de los contribuyentes a través de aplazamientos excepcionales, retrasos en los vencimientos de los aplazamientos vigentes, exoneración de realizar pagos fraccionados en el IRPF, etc.

En lo que se refiere a la gestión propia, las diputaciones forales han recaudado por tributos concertados 4.927.826 miles de euros, un 11,4% menos que en el mismo periodo de 2019. La imposición directa ha registrado un ligero incremento (0,7%) mientras que la indirecta ha sufrido una brusca caída recaudatoria (-20,5%).

En el análisis por impuestos, se observa que la recaudación por IRPF ha crecido un 1,9%. Los ingresos por retenciones sobre rendimientos del trabajo –el componente más relevante desde el punto de vista cuantitativo- han aumentado a un ritmo más moderado (1,2%) apoyándose en la positiva evolución de los salarios públicos y de la masa de pensiones ya que la masa salarial en el sector privado se ha visto negativamente afectada por la aprobación de ERTEs y la destrucción de empleo. Además, la aprobación de regímenes de aplazamiento menos gravosos para los contribuyentes ha originado un aumento de las solicitudes de aplazamiento (y de su concesión) lo cual también ha incidido sobre la evolución de estos ingresos en este primer semestre.

Dentro del resto de componentes del impuesto, la aportación de las retenciones sobre ganancias patrimoniales y de la cuota diferencial neta ha sido fundamental. En el primer caso, los ingresos se han incrementado un 82,0% y en el segundo, la mejora se ha elevado a una tasa del 9,7% en forma de unas menores devoluciones. En el apartado negativo, destaca el descenso de los ingresos por el gravamen especial sobre premios de determinadas loterías (-92,4%) al compararse con un ejercicio en que se computó un premio relevante, además de por la circunstancia añadida de la suspensión de todos los sorteos durante el periodo que va del 16 de marzo al 16 de mayo del presente año tras la declaración del estado de alarma. También cabe mencionar el retroceso en la recaudación de los pagos fraccionados (-32,4%) que se explica por la aprobación por parte de los territorios históricos de la exoneración de realizar estos pagos durante la primera mitad del año.

Los ingresos fiscales a junio de 2020 por el impuesto sobre sociedades han disminuido un 10,6% debido principalmente a la negativa evolución de la cuota diferencial neta (-34,3%) y en menor medida, a la pérdida de ingresos por retenciones sobre rendimientos de capital inmobiliario (-9,5%). En el caso de la cuota diferencial su descenso es consecuencia del desfavorable resultado en el primer pago fraccionado de las sociedades sujetas a normativa común cuyos ingresos han sufrido una reducción de aproximadamente un 41% por el deterioro registrado en los beneficios de las grandes empresas y grupos en el primer trimestre del año.

Dentro de la imposición indirecta, la recaudación por IVA ha mostrado una caída del 23,7%. Este descenso se explica tanto del lado de los ingresos como de las devoluciones. Los ingre-

sos brutos se han reducido un 12,4% ya que se han visto afectados, entre otros factores, por la concesión de aplazamientos/fraccionamientos excepcionales y por la reducción de las bases imponibles del impuesto fruto de la caída del consumo y del nivel de precios. En lo que se refiere a las devoluciones, el volumen realizado hasta junio ha sido un 11,8% superior respecto al mismo periodo de 2019 debido al adelantamiento de las devoluciones con objeto de proveer de liquidez al tejido productivo y también, por la materialización de algunas devoluciones extraordinarias a una gran empresa de la CAE.

Por su parte, la recaudación por el impuesto especial sobre hidrocarburos ha mostrado hasta junio una reducción del 16,4% afectada por un descenso del consumo de combustibles de automoción de aproximadamente el 26%.

La recaudación por ajustes con el Estado ha registrado un importante deterioro (-42,0% y 132,5 millones de euros menos respecto al mismo periodo del año anterior) debido fundamentalmente al negativo resultado tanto de las liquidaciones por IVA como por impuestos especiales.

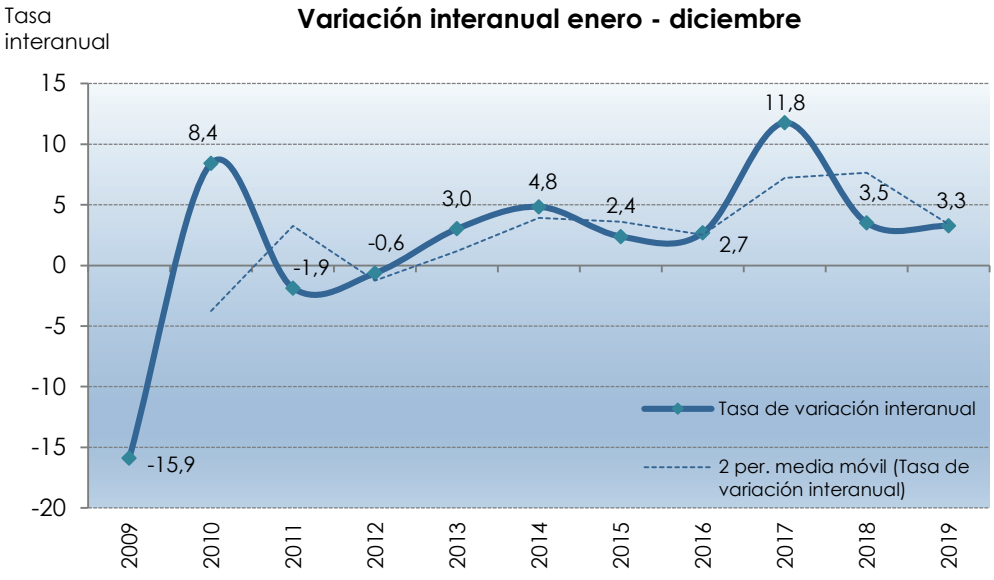
La liquidación de los ajustes por IVA ha sido negativa a diferencia del año anterior (-22,2 millones de euros frente a los 12 millones de euros de la liquidación de 2018). Esto se ha producido como consecuencia de unos niveles de formalización tanto en operaciones interiores como en importaciones superiores a los del año anterior.

La liquidación de los ajustes por impuestos especiales de fabricación ha sido notablemente más desfavorable a la CAE (-48,4%) debido a la negativa evolución de la liquidación del impuesto especial sobre hidrocarburos (-273,5 millones de euros frente a -203,6 millones de euros en la liquidación de 2018).

Los ingresos por los ajustes del primer trimestre del 2020, por su parte, han caído un 3,2% mostrando ya de manera incipiente los efectos recaudatorios de las medidas adoptadas por los poderes públicos para hacer frente a la pandemia de covid-19.

Por componentes, la recaudación bruta acumulada ha registrado una disminución interanual del 8,6%, mostrando tasas negativas todos los impuestos relevantes, siendo especialmente elevadas en el caso del impuesto especial sobre hidrocarburos (-15,9%) y en el del IVA (-11,7%).

RECAUDACIÓN TOTAL POR TRIBUTOS CONCERTADOS
Variación interanual enero - diciembre



Total Recaudación por Tributos concertados. CAE

(miles de euros)

	Ene-jun/20	Ene-jun/19	%Δ
Rec. líquida	**5.110.793**	**5.879.945**	**(13,1)**
Rec. íntegra y Residuos	7.246.356	7.925.293	(8,6)
Devoluciones	(2.135.563)	(2.045.348)	(4,4)

Las devoluciones, por su parte, han aumentado un 4,4% respecto a las registradas a junio de 2019, debido principalmente al significativo aumento en el volumen de devoluciones realizadas en el ámbito de la imposición indirecta: IVA (+12,7%) e impuestos especiales (+35,3%).

Normativa Tributaria

Jarraian erantsi dugun estekan, Foru Aldundiek argitaratutako zerga-araudiari buruz Zerga Administrazioko Zuzendaritzak egindako hileroko buletinak ikus daitezke. (ALHAO, Bob eta GAO), Eusko Jaurlaritza (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoa (BON) eta Estatua (BOE)

https://www.euskadi.eus/informazioa/argitaraturiko-zerga-arauei-buruzko-aldizkaria/web01-a2ogazer/eu/

Era berean, aipatutako hileko buletin bakoitzetik, arau bakoitzaren Pdf dokumentua edo antzekoa eskura daiteke, banaka, argitalpen elektronikoaren formatuan, xedapen bakoitzaren eskuineko goiko marjinan sartutako ikonoa sakatuta.

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

http://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-normativa-tributaria-dat/web01-a2ogazer/es/

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al 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.

Enlaces de interés

Itun Ekonomikoa trilungüe eta glosarioan:

https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/EI%20(testu%20bateratua).pdf

Eusko Jaurlaritzako Ogasun Sailaren webgunea:

https://www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/

Zerga Aldizkariak ZAZ:

Argitaraturiko zerga-arauei buruzko aldizkaria
Zerga albisteen aldizkaria (ZAZAB)

Webs de las Haciendas Forales:

Arabako Foru ogasuna
Bizkaiko Foru ogasuna
Gipuzkoako Foru ogasuna

AD CONCORDIAM (Ekonomia-Itunaren sustapenerako erakundea):

http://www.conciertoeconomico.org/eu

ITUNA (Itun Ekonomikoaren eta Foru Ogasunen Ikerketerako Agiritegia):

https://www.ituna.eus/eu/

Euskal Itun Ekonomikoa: ikuspegi pertsonala. *Pedro Luis Uriarte:*

http://www.elconciertoeconomico.com/la-obra/

Concierto Económico en trilungüe y Glosario:

https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es_def/adjuntos/CE%20(texto%20consolidado).pdf

Web departamental de Hacienda del GV:

https://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-finanzas/inicio/

Boletines Tributarios de la DAT:

Boletín de normativa tributaria publicada de la DAT
Boletín de novedades tributarias (BIDAT)

Webs de las Haciendas Forales:

Hacienda Foral de Álava
Hacienda Foral de Bizkaia
Hacienda Foral de Gipuzkoa

AD CONCORDIAM (para la difusión del Concierto Económico):

http://www.conciertoeconomico.org/es

ITUNA (Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales):

https://www.ituna.eus/es/

El Concierto Económico Vasco: Una visión personal. *Pedro Luis Uriarte:*

http://www.elconciertoeconomico.com/la-obra/

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK
ZERGAK
ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA

ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI