

Nº. 64 -(2-2022)

# ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO



# ZERGAK

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

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN

Nº. 64  
2-2022

### ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Miren Itziar Agirre Berriotxo (Lehendakaria/Presidenta)  
Ane Etxenautia Aramburuzabala (Zuzendaria/Directora)  
M<sup>o</sup> José Perea Urteaga, Gemma Martínez Bárbara, M<sup>o</sup> Victoria Zabala Fernández

### ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jauriaritza/Gobierno Vasco), Esther Urruzola Morenbo (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gorka Pereda De Lozar (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/Organo de Coordinación Tributaria de Euskadi  
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, n<sup>o</sup> 15 – 01007 Vitoria-Gasteiz  
Telefonoa/Teléfono: 945/016770 – Faxa/Fax: 945/016771

### MAKETAZIOA ETA MUNTAIA/EDICIÓN, MAQUETACIÓN Y MONTAJE

Antón Monzón Crespo  
hac-tributos@euskadi.eus

### LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93  
ISSN – 2253 - 7805

«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 artikulua argitaratzeko eskubidea, auzerik gabe anonimo baten edo batzuen 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 erantzukizunpean gel-ditzen baitira.

Todas las personas que deseen colaborar en «ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» deberán enviar sus artículos al Organo 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

## Actualidad Fiscal

**Boletín de normativa tributaria publicada (AOB/RBO)** 27

**Actualidad Unión Europea:**

*Luis Elizondo Lopetegui*

Delegación de Euskadi para la UE)

## Estudios y Colaboraciones

**Propuestas fiscales y de género para un nuevo modelo de cuidados de larga duración. Especial referencia al País Vasco**

*Profa. Dra. Julia María Díaz Calvarro* 27

Profesora Ayudante Doctora Universidad Carlos III - Madrid

**El nuevo impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y su aplicación en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa**

*Javier Armentia Basterra*

Licenciado en Derecho

**Boletín Informativo de la DAT (ZAZAB/BIDAT)** 5

## Referencias

**DOCUMENTOS DE INTERÉS** 5

- Acuerdos de naturaleza tributaria de la Comisión Mixta del Concierto Económico en 2022

- Programa de educación tributaria promovido por el Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales. 27

- TicketBAL: proyecto común de las tres Haciendas Forales y del Gobierno Vasco, para la implantación generalizada de sistemas de control de la facturación de quienes realizan actividades económicas.

- Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca 2020.

## CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2022.1.3. – IVA: Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo en las operaciones facturadas por los socios de una Unión Temporal de Empresas (UTEs) a la propia UTE de la que son partícipes. Criterio respecto a los servicios accesorios prestados en el marco de un contrato de ejecución de obra (operación principal).

- CONSULTA 2022.3.4.2. – IRPF: Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de las contraprestaciones satisfechas en concepto de determinados complementos laborales, abonados con retroactividad al corresponder a varios ejercicios. Imputación temporal. Tratamiento como renta irregular. Retenciones e ingresos a cuenta. Tratamiento en el supuesto de perceptores no residentes.

- CONSULTA 2022.5.3.2. – IRPF: Tratamiento tributario del complemento económico en la pensión percibido por quienes optan por demorar su jubilación. Tratamiento de la modalidad de pago único a tanto alzado por jubilación demorada. Se concluye que el complemento económico percibido por el pensionista en un único pago, y que sustituye al porcentaje adicional a la pensión, tendría la calificación de rendimiento del trabajo obtenido de forma noto-

riamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se integraría en la base imponible del impuesto en un porcentaje del 50 por 100.

#### **RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO**

#### **RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS**

### **E**nlaces de interés

Relacionados con la divulgación del Concierto: Ituna, Ad Concordiam, Concierto en trilingüe y glosario, web departamental hacienda, webs haciendas forales, otros



Aldizkariaren aurreko zenbakiko editorialean aurreikusi bezala, Estatuko Administrazioarekiko zerga-harremanen esparruan, Administrazioak ingurumen-izaerako zerga-figura berriak (Berresarabili Ezin diren Plastikozko Ontzien gaineko Zerga Berezia –BEPOZB– eta Hondakinak Zabortegetan Uztearen, Hondakinaren Errausketaren eta Baterako Errausketaren gaineko Zerga –HZUHEBEZ–) eta Berotegi-efektuko Gas Fluordunen gaineko Zergaren –BGFZ– konfigurazio-aldaketak onartzea Ekonomia Itunaren Bigarren Xedapen Gehigarrian aurreikusitako egoeran kokatzen gintuen, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak (EIBM) hartutako erabakien arabera Ituna behar bezala egokitzeko. Ondorenez, bilerak egin behar ziren.

Hain zuzen ere, itxaropenak bete ziren, eta EIBM bi bilera egin zituen 2022an. Lehenengoa, azaroaren 17koa, besteak beste ingurumen-zerga berri biak ituntzeko arauak adosteko, bai eta berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zerga ituntzeko arau berriak adosteko ere, administrazio bakoitzari zerga horien gaineko eskumenak esleitzeko lotura-puntuak finkatuz. Bestalde, doikuntza-mekanismo bat ezarri da administrazio bakoitzari zerga horietako birengatik dagozkion diru-sarreraren egozpena hobetzeko –BEPOZBR eta BGFZ–, uste baita administrazio bakoitzari ordainarazteko eskumenak esleitzea zehazten duten lotura-puntuak finkatzeak, duten izaera bereziagatik, ez dakarrela korrespondentzia egokirik egitate ekonomikoak gertatzen diren lekuaren eta administrazio eskudunaren lurralde-eremuaren artean, haren aurrean bete behar baitira zer-

Tal como se pronosticaba en el editorial del anterior número de la revista, en el ámbito de las relaciones tributarias con la Administración del Estado, la aprobación formal por parte de ésta de nuevas figuras tributarias de carácter medioambiental (el Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables –IEPNR– y el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos –IDRVICR–), así como de los cambios de configuración en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero –IGFEI–, nos situaban en el escenario previsto en la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico, a los efectos de adaptar convenientemente el Concierto en el sentido de los correspondientes acuerdos adoptados en la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) que, en consecuencia, debía convocarse.

Efectivamente, se cumplieron las expectativas y la CMCE se reunió durante 2022 en dos ocasiones. La primera de ellas, el 17 de noviembre para, entre otras cuestiones, acordar las reglas de la concertación de los dos nuevos tributos medioambientales, así como unas nuevas reglas de concertación del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, fijándose los puntos de conexión que determinan la asignación a cada administración de las competencias sobre ellos. Por otra parte, se ha establecido un mecanismo de ajuste para perfeccionar la imputación de los ingresos que corresponden a cada administración por dos de estos impuestos –el IEPNR y el IGFEI–, al considerar que la fijación de los puntos de conexión que determinan la asignación a cada administración de las competencias de exacción, por su especial

ga-betebeharrak. Horrez gain, Balio Erantsiaren gaineko Zergan kontsumorako doitzeko mekanismoa aldatu da, Zergan egindako erreformatara egokitzeko, hura aldatu zuten Batasuneko zuzentarauen transposizioa egiteko, mugaz gaindiko merkataritza elektronikoaren tributazioa modernizatzeko eta sinplifikatzeko. Era berean, arau iragankor bat gehitu da 1/2022 Aktan jasota dauden EIBMren zerga-izaerako erabakien ondorioz Itunean sartutako aldaketan denbora-ondorioak mugatzeko. Akta honen testu osoa eta EIBMk geroago, 2022ko abenduaren 27an, egindako 2/2022 aktarena, jarraian aipatzen dena, Zergak aldizkariaren zenbaki honetako «Intereseko dokumentuak» atalean ematen diren esteken bidez eskura daitezke.

EIBMren 2022ko bigarren bilera abenduaren 27an egin zen. Bertan hartutako erabakiak (aipatutako 2/2022 Aktan jasoak) hiru dira eta honako gai hauek jorratzen dituzte: i) Fortuna Handien Elkartasun Aldi Baterako Zerga berria ituntzea, Ondarearen gaineko Zergaren osagarria, araudi autonomoko zerga itundu gisa, Itunaren 24. artikuluan horretarako ezarritako modu berean exijituko dena, ii) Euskadik kreditu-erakundeen eta kredituko finantza-establezimenduen aldi baterako kargan parte hartzea eta iii) Euskadik aldi baterako karga energetikoan duen partaidetza.

Aldizkariaren egiturari eta edukiei begira, lehen atalean, –“Zergak gaur egun”– bi atal bereizten dira. Lehenengoak –Zerga Arauei Buruzko Aldizkaria– hilero ematen du dagokion hilean argitaratutako zerga-araudiaren berri. Lehenik eta behin, arau-xedapen bakoitzaren izenburua eta zioen azalpena aurkezten dira, eta interesdunei aukera ematen zaie xedapen bakoitzaren testu osoa eskuratzeko. Sei espaziotan egituratuta dago, eta hiru lurralde historikoetako aldizkari ofizialeetan, Euskal Autonomia Erkidegokoan, Nafarroakoan eta Estatuko Administrazioan argitaratutako zerga-arloko araudiari dagozkio: ALHAO, BAO, GAO, EHAA, NAO eta BOE.

naturaleza, no conllevan una correspondencia adecuada entre el lugar donde se producen los hechos económicos y el ámbito territorial de la administración competente ante la que deben de cumplirse las obligaciones fiscales. Adicionalmente, se ha modificado el mecanismo del ajuste a consumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido para adaptarlo a las reformas llevadas a cabo en el Impuesto para transponer las Directivas comunitarias que lo modificaron con el objeto de modernizar y simplificar la tributación del comercio electrónico transfronterizo. Asimismo, se ha incorporado una regla transitoria para delimitar los efectos temporales de las modificaciones introducidas en el Concierto derivadas de los acuerdos de naturaleza tributaria de la CMCE que constan en el acta 1/2022. Al texto íntegro de esta acta, así como al del acta 2/2022, de la CMCE celebrada posteriormente, el 27 de diciembre de 2022, a la que se alude seguidamente, se puede acceder a través de los enlaces que se facilitan en la sección de “Documentos de Interés” de este número de Zergak.

La segunda reunión del año 2022 de la CMCE se celebró el 27 de diciembre. Los acuerdos adoptados en ella (recogidos en la referida acta 2/2022) son tres y abordan las siguientes cuestiones: i) la concertación del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, como tributo concertado de normativa autónoma que se exigirá en los mismos términos establecidos para éste en el artículo 24 del Concierto, ii) la participación del País Vasco en el Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y iii) la participación del País Vasco en el Gravamen temporal energético.

Siguiendo en orden la estructura y contenidos de la revista, en la primera sección, “Actualidad Fiscal” se diferencian dos apartados. El primero de ellos, el Boletín de Normativa Tributaria, informa con periodicidad mensual de la normativa tributaria publicada en el mes correspondiente, presentándose en primera instancia el título y la exposición de motivos de cada disposición normativa y permitiendo a las personas interesadas desplegar el acceso al texto íntegro de cada disposición. Se encuentra estructurado en seis espacios que corresponden a la normativa de índole tributaria publicada en los boletines oficiales de cada uno los tres territorios históricos, de la Comunidad Autónoma del País

Eusko Jaurlaritzako Zerga Administrazioiko Zuzendaritzak egindako Zerga Arauei Buruzko Aldizkariaren bidez (emandako estekaren bidez eskura daiteke), beraz, foru-erakundeek onartutako zerga-arloko arau-xedapen nagusiak ezagut daitezke. Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 11. artikuluan ezarritakoari jarraikiz, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak (EZKO) 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. Neurrien bigarren multzoari dagokionez (foru-erakundeen araugintza-eskumenaren mende ez daudenak), Estatuko araudiari lotutako zergen arloan, foru-araudia Estatuko Administrazioak sustatutako zerga-neurrietara egokitu beharrik gatik –batez ere zeharkako zergen arloan– sortu behar izan dira arauak.

“Zergak gaur egun” la izeneko atalaren bigarren apartatuak Europar Batasuneko gaurkotetasun fiskalaren kronika erreproduzitzen du, Euskadik EBrako duen Ordezkaritzako langileek egiten dutena, 2022ko bigarren seihilekoan zergagintzaren arloan gertatutako alderdirik esanguratsuenen berri emanez. Txostenak hamaika apartatu handi ditu, eduki honekin:

## 1. Hitzaurrea

1.1. Frantziako, Txekiako eta Suediako presidentetza-hirukoa

1.2. Txekiar Errepublikako presidentetza: 2022ko uztailaren 1a – abenduaren 31

## 2. Sozietateen fiskalitatea

2.1. Gutxieneko zerga-tasa globala Europar Batasuneko talde multinazionalentzat («Bigarren zutabea»)

2.2. Sozietate fantasmak behar ez bezala

Vasco, de Navarra y de la Administración del Estado: BOTHA, BOB, BOG, BOPV, BON y BOE.

A través de este Boletín de Normativa Tributaria, elaborado por la Dirección de Administración Tributaria del Gobierno Vasco y accesible mediante el enlace proporcionado, se pueden por tanto conocer las principales disposiciones normativas de naturaleza tributaria aprobadas por las instituciones forales. 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 fueron informadas previamente, en fase de proyecto, por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE). 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. En relación con el segundo grupo de medidas, aquellas en las que no se dispone de competencia normativa foral, la producción normativa viene motivada por la necesaria adaptación de la normativa foral a las medidas tributarias promovidas por la Administración del Estado, en relación con tributos de normativa estatal, fundamentalmente en el ámbito de la imposición indirecta.

El segundo apartado de la sección de “Actualidad Fiscal” reproduce la crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi para la UE, dando cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido durante el segundo semestre de 2022. El informe se estructura en once grandes apartados con el siguiente contenido:

## 1. Introducción

1.1. Trío de Presidencias francesa, checa y sueca

1.2. Presidencia checa: 1 julio – 31 diciembre 2022

## 2. Fiscalidad de las sociedades

2.1. Nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales de la Unión Europea («Segundo Pilar»)

2.2. Uso indebido de sociedades fantasma

erabiltzea

2.3. Alborapena murrizteko eta zorpetzearen aldeko hobaria (DEBRA proposamena)

2.4. «Jokabide-kodea» taldea, enpresen fiskalitateari buruz

3. Balio erantsiaren gaineko zerga

3.1. BEZa aro digitalean

3.2. Aro digitaleko BEZari buruzko galderak eta erantzunak

3.2.1. Proposamen berria

3.2.2. Txosten digitalen eskakizunak

3.3.3. BEZa plataformen ekonomian

3.3.4. BEZaren erregistro bakarra EBn

4. Zerga bereziak

4.1. Energiaren fiskalitateari buruzko zuzentza-erara berrikustea

4.2. Karbono-isuriak doitzeko mekanismoa mugan

5. Finantza-transakzioen gaineko zerga

6. Ibilgailuen gaineko Zerga

7.- Administrazio-lankidetzak

7.1. Administrazio-lankidetzari buruzko zuzentza-erara - «Salbuespena»ren mekanismoa

7.2. Fiskalitatearen arloko informazio-truke automatikoa EBtik kanpoko lurraldeekin

7.3. BEZaren arloko administrazio-lankidetzak hirugarren herrialdeekin

7.4. Zerga berezien arloko lankidetzak administrazioari buruzko erregelamendua

7.5. «Fiscalis» programa, fiskalitatearen arloan lankidetzak aritzeko

7.6. Kriptodiruarren gaineko zergak

8. Zerga-politiken koordinazioa (legegintzakoak ez diren jarduerak)

8.1. Errusiako eraso Ukrainaren aurka

8.2. Berritasunak nazioartean

8.3. Fiskalitatea fiskalitateetik kanpoko ere-

2.3. Bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento (propuesta DEBRA)

2.4. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas

3. Impuesto sobre el Valor Añadido

3.1. El IVA en la era digital

3.2. Preguntas y respuestas sobre el IVA en la era digital

3.2.1. Nueva propuesta

3.2.2. Requisitos de informes digitales

3.3.3. El IVA en la economía de plataformas

3.3.4. Registro único de IVA en la UE

4. Impuestos Especiales

4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía

4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

5. Impuesto sobre las Transacciones Financieras

6. Impuesto sobre Vehículos

7. Cooperación Administrativa

7.1. Directiva sobre cooperación administrativa - Mecanismo de «exención»

7.2. Intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad con territorios no pertenecientes a la UE

7.3. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA

7.4. Reglamento sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales

7.5. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad

7.6. Impuestos a las criptomonedas

8. Coordinación de las Políticas Fiscales (actividades no legislativas)

8.1. Agresión de Rusia contra Ucrania

8.2. Novedades en el ámbito internacional

8.3. Fiscalidad en ámbitos ajenos a la fisca-

muetan

## 9. Arau-hausteetarako prozedurak

9.1. Hitzaurrea

9.2. Epatze-gutunak

9.3. Irizpen arrazoituak

9.4. Arau-haustearen prozedura ixtea

9.5. Ez betetzeagatik ekonomia-zehapenak

## 10. Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren epaiak

10.1. Espainiako "720 eredu"

10.2. Justizia Auzitegiaren eta Auzitegi Orokorren beste epai batzuk

## 11. Txostenak eta argitalpenak

Aldizkariaren zenbaki honetako "Azterlanak eta kolaborazioak" atalak bi artikulatu ditu, eta bakoitzaren hasieran laburpena dator. Jarraian, artikuluen edukia jaso dugu hitzez hitz. Lehenak bat egiten du Zergak aldizkariaren erredakzio-kontseiluaren helburuarekin, hau da, genero-ikuspegia zerga-politiken diseinuan eta ebaluazioan txertatzen duten artikulatuak eta kolaborazioak zabaltzeko lehentasunezko espazio bat eskaintzearekin, eta zerga-esparruko lan sorta luze bati edukia ematearekin, genero-ikuspegia eta berdintasun-politikei arreta berezia eskainiz. Bigarrenak, Euskal Autonomia Erkidegoaren ikuspegitik, gaurkotasuneko gai bat jorratzen du, eztabaidarako iturri izaten ari dena, hala nola *38/2022 Legearen bidez –abenduaren 27koa, aldi baterako energia-kargak, kreditu-erakundeak eta kredituko finantza-establezimenduenak ezartzeko eta aberastasun handien aldi baterako solidaritate-zerga sortzeko eta tributatu-arauekin batzeko aldatzeko dena–* aberastasunaren gaineko zerga berria sortzea, Ondarearen gaineko Zergaren osagarria, zeinak, estatuan, 3.000.000 eurotik gorako zenbatekoa duten pertsona fisikoen ondare garbiaren karga zehazten baitu.

1

### **Izenburua:**

**Zerga- eta genero-proposamenak, iraupen luzeko zaintza-eredu berri baterako. Euskadiri**

lidad

## 9. Procedimientos de Infracción

9.1. Introducción

9.2. Cartas de emplazamiento

9.3. Dictámenes motivados

9.4. Cierres del procedimiento de infracción

9.5. Sanciones económicas por incumplimiento

## 10. Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE

10.1. "Modelo 720" de España

10.2. Otras sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General

## 11. Informes y publicaciones

La sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de la revista se compone de dos trabajos, introducidos por los respectivos extractos, que se reproducen a continuación. El primero de ellos, está alineado con el objetivo del consejo de redacción de Zergak de destinar un espacio prioritario de la revista a la divulgación de artículos y colaboraciones que incorporen la perspectiva de género en el diseño y la evaluación de las políticas tributarias y en dar contenido a una serie larga de trabajos de ámbito tributario con una especial atención a la perspectiva de género y las políticas de igualdad. El segundo, aborda, desde la óptica del País Vasco, un tema de actualidad que está siendo fuente de debate y controversia como es la creación mediante la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, del nuevo impuesto sobre la riqueza, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, que, en el ámbito estatal, determina el gravamen del patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.

1

### **Título:**

**Propuestas fiscales y de género para un nuevo modelo de cuidados de larga du-**

**buruzko aipamen berezia**Egilea:

Julia María Díaz Calvarro irakasle doktorea

Carlos III.a Unibertsitateko irakasle laguntzaile doktorea (Madril)

Laburpena:

Femeninoak, informalak eta familiarrak dira zainketak. Horixe da artikulu honetan abiapuntu gisa hartu den premisa, eztabaidarik onartzen ez duten beste egitate batzuekin batera: lehenik eta behin, zainketak behar dituztenen populazio hartzailea handitzen ari da; bigarrenik, Mendekotasunari Arreta Eskaintzeko Sistemak arazo batzuk ditu, zeinek zaintza-eredu gisa duten eraginkortasunean eragiten dute, autonomia-erkidegoek modu desberdinean kudeatzearekin eta aplikatzearekin batera; eta, hirugarrenik, "zaintza-krisi" hasiberri baten aurrean gaude, epe ertainean larriagotuko dena.

Artikulu honetan planteatzen da etorkizuneko zaintza-eredu batek eduki beharko lituzkeen ezaugarriak, eremu horrek gaur egun dituen eta etorkizunean izango dituen erronkei erantzungo diena, eta, zehazki, zer eginkizun izan behar duen finantza- eta tributuzuzenbideak, familia-zaintzaileei dagokienez; horretarako, abiapuntutzat hartuko da egungo eredu eta Extremaduran eta Euskal Autonomia Erkidegoan duen aplikazioa, nazioartean zer joera berri ari diren sartzen zainketetan, eta, azkenik, proposamenak egingo dira bai aurrekontuen aldetik, bai zergen aldetik, landa-munduaren espezifikotasuna kontuan hartzea planteatuz, eta, batez ere, genero-ikuspegitik eta ekonomia feministaren postulatuetatik aztertzea; izan ere, hain feminizata dagoen eremu batean, familia-zaintzaileen gaineko ondorioek eta haiek ez aitortzeak botere publikoen eta, jakina, gizarte osoaren premiazko eta saihetsezineko betebeharra izan behar dute.

**2**Izenburua:

**Fortuna Handien Aldi Baterako Elkartasun Zerga berria eta horren aplikazioa Araban, Bizkaian eta Gipuzkoan**

Egilea:

Javier Armentia Basterra  
Zuzenbidean lizentziatua

**ración. Especial referencia al País Vasco**Autoría:

Profa. Dra. Julia María Díaz Calvarro

Profesora Ayudante Doctora Universidad Carlos III Madrid

Resumen:

Los cuidados son femeninos, son informales y son familiares. Esta es la premisa de la que se parte en este artículo junto con otros hechos que no admiten discusión: primero, está aumentando la población receptora de cuidados, segundo, el Sistema de Atención a la Dependencia presenta una serie de problemas que, junto con su diferente gestión y aplicación por las distintas Comunidades Autónomas, redundan en su eficacia como modelo de cuidados y tercero, estamos ante una incipiente "crisis de cuidados" que se va a agravar en el medio plazo.

Este artículo se plantea qué características debería tener un futuro modelo de cuidados que dé respuesta a los retos presentes y futuros que presenta este ámbito y, específicamente, el papel que debe jugar el Derecho Financiero y Tributario, centrándose en los cuidadores y cuidadoras familiares; para ello se partirá del actual modelo, su aplicación en Extremadura y el País Vasco, cuáles son las nuevas tendencias que a nivel internacional están calando en los cuidados y por último, propuestas tanto desde el lado presupuestario como impositivo, planteando la inclusión de la especificidad del mundo rural y, sobre todo, el análisis desde la perspectiva de género y los postulados de la economía feminista porque en un ámbito tan feminizado, las consecuencias sobre las cuidadoras familiares y su falta de reconocimiento deben ser una obligación urgente e insoslayable de los poderes públicos y, por supuesto, de toda la sociedad.

**2**Título:

**El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y su aplicación en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa**

Autoría:

Javier Armentia Basterra  
Licenciado en Derecho

**Laburpena:**

Artikulu honetan, Fortuna Handien Aldi Baterako Elkartasun Zerga berriaren ildo nagusiak azaltzen dira.

Horren ondoren, zerga horrek izan ditzakeen funtsezko arazoak aztertuko dira: jatorria edo helburua, izaera harmonizatzailea, zerga berriak dituen gabeziak, erabat oinarritzen baita egungo Ondarearen gaineko Zergan, hura indarrean jartzea eta Gorte Nagusietan izapidetzea.

Geroago, labor aipatu ondoren Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru-erakundeek Fortuna handien aldi baterako elkartasun-zergari buruz dituzten araugintza-eskumenak, foru-erakundeen zerga-politika aztertzen da Ondarearen gaineko zergari dagokionez, bai eta 2022ko zerga berria foru-lurraldean aplikatzeko aukerak ere.

Horrez gain, «Azterlanak eta kolaborazioak» atalean bertan, Zerga Administrazioari Zuzendaritzaren Albiste Bilduman (ZAZAB-BIDAT) sartzeko esteka dago. Esteka horretan hileror zerrendatzen dira –laburpena eta edukia– aipamen laburra barne– zerga-arloko hainbat argitalpenetatik ateratako iritzi-artikulu, administrazio-doktrina eta jurisprudenzia.

«Erreferentziak» atala lau apartatutan dago egituratuta zenbaki honetan:

1) “Erreferentziak” ataleko lehen apartatuan (“Intereseko dokumentuak”), gaurkotatutako handiko zenbait dokumentu-alar aurreratu ditugu; aldizkarian bertan azaltzen diren esteken bidez kontsulta daitezke gehienak:

i) Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak 2022an egindako bi bileretan onartutako akordioak, aktetan jasota daudenak.

EIBMren akten ondoren, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak iruzurraren aurka Borrokatzeko Batzordean adostutako eta garatzen ari diren bi programei buruzko informazioa sartu da. Programa horiek baterakoak eta urte anitzekoak dira. Zergak aldizkaria abian jarri zenetik ari da haien jarraipena egiten, erakundeen arteko lankidetzaren arloan garrantzitsuak direlako eta funtsezkoak direlako iruzur fiskalaren aurkako borrokarako prebentzio-estrategien arloan:

**Resumen:**

En este artículo se trazan las líneas generales del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Tras ello se procede a analizar los problemas fundamentales que el mismo puede presentar: su origen o finalidad, su carácter armonizador, las carencias que presenta el nuevo tributo al apoyarse totalmente en el actual Impuesto sobre el Patrimonio, su entrada en vigor y su tramitación en las Cortes Generales.

Posteriormente, tras hacer una breve referencia a las competencias normativas de las Instituciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa respecto del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se analiza la política fiscal de éstas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio y las posibilidades de aplicar en territorio foral el nuevo Impuesto respecto del año 2022.

Adicionalmente, en esta misma sección de “Estudios y Colaboraciones” se incluye el enlace de 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.

La siguiente sección, la sección de “Referencias”, se compone en este número de la revista de cuatro apartados:

1) En el primero de ellos, “Documentos de interés”, se diferencian cuatro áreas documentales a las que se accederá preferentemente mediante los enlaces facilitados en la propia revista:

i) los acuerdos aprobados en las dos reuniones de la Comisión Mixta del Concierto Económico celebradas en 2022, recogidos en sus respectivas actas.

A continuación del acceso a las actas de la CMCE, se incluye la información sobre los dos programas en desarrollo, de carácter conjunto y plurianual, acordados por las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco en el seno de la Comisión de Lucha contra el Fraude, de los cuales Zergak viene haciendo puntual seguimiento desde su puesta en marcha por su significación en el área de la colaboración institucional y su condición de claves en el área de las estrategias

ii) Foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak lruzurraren aurka Borrokatzeko Plan Bateratuan nabarmendutako prebentzio-jarduketan esparruan garatutako zerga-heziketako programa. Programa horri dagokionez, bi esteka daude: lehenengo esteka 2022/2023 ikasturteko programaren jarraipenari eta emaitzei buruzko lehen txostenaren laburpena da, eta bigarren estekak Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunera bideratzen du; bertan, programaren ikuspegi orokor osoa ematen da. Era berean, webgunean dauden dokumentu interesgarrietara birbideratzen du. Dokumentu horiek proiektuan parte hartzen duten gainerako erakundeetakoak dira, hala nola foru-aldundiek egindako unitate didaktikoak.

iii) TicketBAI, jarduera ekonomikoak eginen dituztenen fakturazioa kontrolatzeko sistemak orokorrean ezartzeko hiru foru-ogasunek eta Eusko Jaurlaritzak elkarrekin garatutako proiektua. Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunean gaitu den TicketBAI programaren dibulgazio-espaziorako esteka ematen da. Esteka horren bidez, gainera, foru-aldundi bakoitzaren webguneetan eta lizenperen webgunean TicketBAIri buruz dauden informazio eguneratua ere eskura daiteke.

iv) «Intereseko dokumentuak» apartatua amaitzeko, EAEko Ogasunaren 2020ko Urteko Txosten Bateratua aipatzen da, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak egina, Zergapideen Elkar-egokitasun, Erakidetasun eta Lankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak esleitzen dizkion eginkizunak betez.

2) “Erreferentziak” ataleko bigarren apartatua, «EZKO kontsultak» izenekoa, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak txostena emateko jaso dituen tributuen alorreko kontsultei buruzkoa da, Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 14. artikuluan xedatutakoari jarraituz: “Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak egiteko Zerga Koordinaziorako Organoaren txostena beharko dute aurretik (...)”.

Zergak aldizkariaren zenbaki honetan hiru kontsulta hautatu dira. Kontsulta horien erantzuz

preventivas en la lucha contra el fraude fiscal:

ii) 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 respecto al cual se incluyen dos enlaces: el primero de ellos dirige a un extracto del 1er informe de seguimiento y resultados del programa correspondiente al curso 2022/2023 y el segundo enlace dirige a la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, que facilita una completa visión general del programa, así como 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.

iii) TicketBAI, el proyecto común de las tres Haciendas Forales y el Gobierno Vasco para la implantación generalizada de sistemas de control de la facturación de quienes realizan actividades económicas. Se facilita un enlace al espacio divulgativo del programa TicketBAI habilitado en la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco y a través del cual se dispone además el acceso a la información actualizada de los contenidos sobre TicketBAI albergados en las webs de cada una de las Diputaciones Forales y en la web de lizenpe.

iv) Cierra este apartado de “Documentos de Interés” el Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca 2020, informe elaborado por el OCTE, en cumplimiento de las funciones que la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal le encomienda.

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

En este número de Zergak se han seleccionado tres consultas, cuyas respuestas, conve-

nak behar bezala despersonalizatuta daude, bertan jasotako datu pertsonalakezkutatzeke, eta oso-osorik jaso dira. Zehazki, honako hauek dira:

#### Kontsultaren mamia

BEZa.- Aldi baterako enpresa-elkarte (ABEE) baten bazkideek parte hartzen duten ABEEari berari fakturatutako eragiketetan subjektu pasiboaren inbertsioa aplikatzea. Obra gauzatzeko kontratu baten esparruan emandako zerbitzu osagarri buruzko irizpidea (eragiketa nagusia).

PFEZ: Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga (PFEZ) ordaintzea lan-osagarri jakin batzuen kontzeptuan ordaindutako kontraprestazioak, atzeraeraginarekin ordainduak hainbat ekitalditakoak izateagatik. Denbora-egozpena. Errenta irregular gisa tratatzea. Atxikipenak eta konturako sarrerak. Jasotzaile ez-egoiliarren kasuan, tratamendua.

IRPF.- Erretiroa atzeratzea aukeratzen dutenek pentsioan jasotzen duten osagarri ekonomikoaren zerga-tratamendua. Ordainketa bakarren modalitatea oroharreko prezioan, atzeratutako erretiroagatik. Ondorioztatzen da pentsiodunak ordainketa bakarrean jasotako osagarri ekonomikoak, zeinak pentsioaren portzentaje gehigarria ordezkatzeko baitu, denboran modu nabarmen irregularrean lortutako lan-etekinaren kalifikazioa izango lukeela, eta, beraz, % 50 txertatutako litzatekeela zergaren zerga-oinarrian.

Ekonomia Itunaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeke Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago «Ekonomia Itun honetan aipatutako lotuenean aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea». Kontsulta horiek, beraz, Estatuko Administrazioaren eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunen artean adostuta ebatzi behar dira, lotura-puntuak aplikazioari dagokionez behintzat, bi aldeak batzordean ordezkaturik baitaude. Bada, Ekonomia Itunaren 63. artikulua dioenez, Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeke Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jauriaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariak osatzen dute; eta kontsulta horiek ebatzeteke prozedura Itunaren 64.b) artikulua dago araututa.

nientemente despersonalizadas para omitir los datos de carácter personal contenidos en ellas, se reproducen íntegramente. En concreto, se tratan en ellas las siguientes cuestiones:

#### Asunto objeto de la consulta

IVA.- Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo en las operaciones facturadas por los socios de una Unión Temporal de Empresas (UTEs) a la propia UTE de la que son partícipes. Criterio respecto a los servicios accesorios prestados en el marco de un contrato de ejecución de obra (operación principal).

IRPF.- Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de las contraprestaciones satisfechas en concepto de determinados complementos laborales, abonados con retroactividad al corresponder a varios ejercicios. Imputación temporal. Tratamiento como renta irregular. Retenciones e ingresos a cuenta. Tratamiento en el supuesto de perceptores no residentes.

IRPF.- Tratamiento tributario del complemento económico en la pensión percibido por quienes optan por demorar su jubilación. Tratamiento de la modalidad de pago único a tanto alzado por jubilación demorada. Se concluye que el complemento económico percibido por el pensionista en un único pago, y que sustituye al porcentaje adicional a la pensión, tendría la calificación de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se integraría en la base imponible del impuesto en un porcentaje del 50 por 100.

Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2ª del Capítulo III del Concerto Económico se contempla la de "Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concerto Económico". Este tipo de consultas deben ser por tanto resueltas, al menos en lo que a la aplicación de los puntos de conexión se refiere, de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concerto, 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 re-

Zergak aldizkariaren aurreko zenbakia argitaratu zenetik horrelako hainbat kontsulta egin dira eta administrazioek kontsulta horiei buruzko erantzun-proposamenak eta oharrak helarazi dituzte, baina editoriala amaitzean, kontsulta horietako ezeinetan ez zen adostasunik lortu. Kasuren batean irekita dago izapidetzea, eta akordioa lor daiteke oraindik, baina beste kasu batzuetan, ordea, desadostasuna egiaztatu eta Arbitraje Batzordeari helarazi diote desadostasun hori eraginpeko administrazioek, eta organo horri dagokio, orain, gatazka ebatzea.

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalean daude araututa Arbitraje Batzordearen (EIAB) kideak, eginkizunak eta erabakiak. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren zergen arloko gatazka ebatzea du helburu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetako "Erreferentziak" ataleko hirugarren apartatuan, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen "Ebazpenak" apartatuan, arbitraje-organoren 2022ko bigarren erditik aurrera emandako erabakietara sartzeko estekak daude, eta [www.euskadi.eus](http://www.euskadi.eus) webgunean argitaratu dira.

Taula honetan zerrendatzen dira planteatutako gatazken xedea eta Zergak aldizkariaren zenbaki honetan zabalduetako Arbitraje Batzordearen erabaki bakoitzean emandako ebazpenaren zentzua, 40 ebazpeni dagozkienak:

Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena

27/2022 E. 18 espedienteren metaketa. Enpresa-talde baten eragiketa-aldaketari dagokionez –hortik aurrera, sozietate bakar batean zentralizatzen dira (foru-araudikoa) input baten erosketak (erkidego barruko erosketak), gainerako sozietateei ere banatzen zaiena (araudi komunekoa)–, EIABk adierazi du erkidego barruko erosketak eta, ondoren, inputa saltzea gainerako sozietateek partaidetutako sozietate nagusiak egiten dituela, eta ez inputaren erosketak –gainerako sozietateei ere banatua– kontratu bidez eskuordetu zaion foru-araudiko sozietateak. Horrez gain, EIABk ohartarazten du lankidetzaren defizita dagoela egiaztapen-jarduketetan, eta uste du taldeko sozietateen

gulado en el artículo 64, letra b) del Concierto.

Si bien desde la publicación del anterior número de Zergak se han formulado varias consultas de esta naturaleza y las administraciones se han trasladado propuestas de respuesta y observaciones respecto a dichas consultas, al cierre de este editorial, ninguna de ellas había sido objeto de acuerdo. En algún caso se encuentra abierta su tramitación y aún es factible el acuerdo, pero 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.

3) El Capítulo III del Concierto Económico regula en su sección 3ª la composición, funciones, los procedimientos especiales 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. El tercer apartado de la sección "Referencias" de este número de Zergak, el de "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico", incluye los enlaces de acceso a los acuerdos dictados por ese órgano arbitral a partir de la segunda mitad de 2022 que han sido objeto de publicación, en la página web [www.euskadi.eus](http://www.euskadi.eus).

En la siguiente tabla se relaciona el objeto de los conflictos planteados y el sentido de la resolución dictada en cada uno de los acuerdos de la Junta Arbitral divulgados en este número de Zergak, correspondientes a 40 resoluciones:

Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE

R27/2022. Acumulación de 18 expedientes. En relación con el cambio de operativa de un grupo empresarial -a partir del cual, se centralizan en una única sociedad (la de normativa foral) las compras (adquisiciones intracomunitarias) de un input que se distribuye también al resto de sociedades (de normativa común)-, declara la JACE que las adquisiciones intracomunitarias y posterior venta interior del input son realizadas por la sociedad matriz participada por el resto de sociedades y no por la sociedad de normativa foral a la que contractualmente se ha delegado la compra del input, distribuido también al resto de sociedades. Adicionalmente, advierte la JACE un déficit de colabo-

sozietateen gaineko zergaren eta BEZaren egiaztapenak, erregularizazio osoaren eta administrazio onaren printzipioaren arabera, beste administrazioaren laguntzarekin egin behar zirela.

28/2022 E. (2 espediente metatzea) eta 29/2022 Ebazpena. Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua aplikazioari buruzko gatazkak; lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren ehunekoaren arabera aurreikusitako atxikipen jakin batzuen ordainarazpenari dagokionez, eragiketa-bolumenaren proportziorat hartu behar dela ezartzen baitu, ez atxikitza behartuta dagoen gizartearena, baizik eta hura nagusi den taldearena. EIABk adierazten du atxikitzailearen eragiketa-bolumena hutsala dela; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-bolumenaren batura edozein dela ere, subjektu pasiboak proportzioan ordainduko ditu zergak sozietatearen batek eragiketak bi lurraldeetan egiten dituen bakoitzean, eta, era berean, ez du garrantzirik atxikitzailearen eragiketen kokapenak (banaka hartuta).

30/2022 E. eta 26/2022 E. Bi gatazkak zergapekoen gaineko ikuskapen-eskumenari buruzkoak dira, alde bikotasunagatik administrazio ez-jardulearen eskumeneko zergapekoei eragiten dieten lotutako eragiketak erregularizatzen diren neurrian. EIABk adierazi du administrazio jarduleak bere egiaztapen-prozedura aktak hasi aurreko unera atzeratu behar duela, eta ukitutako beste administrazioarekin trukatu behar duela pertsona fisikoaren eta sozietate partaidetuen artean egindako eragiketa lotuei buruzko beharrezko informazioa, fede onez, gainezarpena saihesteko akordio bat lortzeko. Gainezarpen hori eragindako administrazioak administrazio jardulea erregularizatzeko irizpideak pasiboki onartzen ez dituen egoeratik eratorriko litzateke lotura-perimetroko subjektu guztientzat.

31/2022 E. Pertsona juridiko baten helbide fiskalari buruzko desadostasuna, prozedura beste izapiderik gabe artxibatuz ebazten dena, demandatuak amore eman duelako, eta horrek prozeduraren xede aderesagertzea eragiten duelako.

33/2022 E. Establezimendu iraunkorrik gabeko sozietate ez-egoiliar baten eta foru-eskumeneko filialaren arteko eragiketei dagokien

ración en las actuaciones de comprobación y considera que las comprobaciones del IS e IVA de las sociedades del grupo deberían haberse realizado, conforme al principio de regularización íntegra y buena administración, con la colaboración de la otra administración.

R28/2022 (acumulación de 2 expedientes) y R29/2022. Conflictos sobre la aplicación del artículo 20.Dos.3 del concierto Económico que, respecto a la exacción de determinadas retenciones previstas en función del porcentaje de volumen de operaciones efectuado en cada territorio, establece que ha de considerarse como proporción de volumen de operaciones, no el de la sociedad obligada a retener, sino el del grupo del que ésta es dominante. Declara la JACE que es irrelevante el volumen de operaciones del retenedor, pues cualquiera que sea la suma del volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributaría en proporción siempre que alguna sociedad realice operaciones en ambos territorios, y también es irrelevante la localización (individualmente considerada) de operaciones del retenedor.

R30/2022 y R32/2022. Ambos conflictos versan sobre la competencia inspectora sobre los obligados tributarios, en la medida en que se regularizan operaciones vinculadas que, por bilateralidad, afectan a los obligados de competencia de la administración no actuante. Declara la JACE que la administración actuante debe retrotraer su procedimiento de comprobación al momento anterior a la incoación de las actas e intercambiar con la otra administración afectada la información necesaria acerca de las operaciones vinculadas realizadas entre la persona física y las sociedades participadas, a fin de tratar, de buena fe, de alcanzar un acuerdo que permita evitar la sobreimposición que, para el conjunto de sujetos del perímetro de vinculación, se derivaría del escenario en que la administración afectada no aceptase pasivamente los criterios de la regularización de la administración actuante.

R31/2022. Discrepancia sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica que se resuelve mediante el archivo sin más trámite del procedimiento, por allanamiento del demandado, que provoca la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento.

R33/2022. Competencia para la exacción del IVA correspondiente a operaciones entre una sociedad no residente sin establecimiento per-

BEZa ordainarazteko eskumena. Zergapekoak (erakunde ez-egoiliarra) aurkeztutako gatazka, bi administrazioek jasandako BEZaren kuotak itzultzea ukatu ondoren. EIABk deklaratu du espedientea artxibatu egin dela administrazioetako batek amore eman duelako, eta onartu du foru-eskumeneko filialak ez zuela BEZa jasanarazi behar, eta, beraz, bidegabe ki jasanarazitako kuotak itzuli behar dituela.

34/2022 E. Bi espediente metatzea. Sozietateen gaineko Zerga. Enpresak berregituratzeko eragiketa bati aplikatu beharreko araudia, erkidea edo forala (EIABk interpretatzen duenaren arabera, nortasun juridiko propioa duten hiru sozietate independente dira), zeinetan foru-araudi eta araudi erkideko sozietateak baitaude. Gai berari buruzko bi zerga-konsulta planteatu ziren: bategiteen, zatiketen, aktiboen ekarpenen, SZko balioen trukearen erregimen bereziaren aplikazioa. Ez zen adostasunik lortu Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordean (AKEB), SZren araudi erkide edo foral aplikagarriari eta hura baloratzeko eskumena duen administrazioari buruzko kontsultari dagokionez. EIA-Bren aburuz, araubide bereziaz baliatu ahal izateko aplikatu beharreko araudia eskualdatzaileari aplikatu beharrekoa da, hark uzten baitio zergak ordaintzeari. Araudi hori bera loteslea izango da eskuratzailearentzat, tributazio arruntean beste arauen batek arautzen badu ere, gerorazte-erregimenaren aplikazioa baldintzaren bat betetzearen inguruan soilik.

35/2022 E. 2009ko BEZa ordainarazteko eskumena, petrolio-sektoreko operadore baten jarduerari dagokionez. Erregaiak merkaturatzeko jardueraren esparruko eragiketen kokapenari buruzko desadostasuna. ROVER epaia. EIABk adierazten du ez dela bidezkoa administrazio demandatuak eskatutako ondorioak zabaltzea, orduan indarrean zegoen idazketan hura eskatzeko legimititatea gatazka jarri zenari zegokiolako soilik, eta ez alderdi demandatuari. Mamiari dagokionez, EIABk azpimarratzen du gatazka honen planteamenduaren ondorengo jurisprudenzia behin betiko ebatzi duela sortutako desadostasuna, eta adierazten du gatazkaren xede diren ondasun-entregak dagozkien gordailu fiskale-

manente y su filial de competencia foral. Conflicto planteado por el obligado tributario (la entidad no residente) tras denegarle ambas administraciones la devolución de las cuotas de IVA soportado. La JACE declara el archivo del expediente por allanamiento de una de las administraciones, que asume que la filial de competencia foral no debió repercutir IVA, por lo que, en todo caso, le corresponde la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

R34/2022. Acumulación de dos expedientes. Impuesto sobre Sociedades. Normativa, común o foral aplicable en relación con una operación de reestructuración empresarial (según interpreta la JACE, se trata de tres escisiones totales independientes de tres sociedades con personalidad jurídica propia) en la que están involucradas sociedades que aplican normativa foral y sociedades de normativa común. Se plantearon sendas consultas tributarias sobre la misma cuestión: la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores ... del IS. No se llegó a un acuerdo en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (CCEN) respecto a la consulta, en relación con la normativa del IS, común o foral, aplicable y la administración competente para valorarla. Considera la JACE que la normativa aplicable para poder disfrutar del régimen especial es la que resultaba aplicable a la transmitente, que es quien deja de tributar. Esta misma normativa vinculará a la adquirente, con independencia de que se rija por otra normativa en su tributación ordinaria, exclusivamente en cuanto al cumplimiento de cualquier requisito del cual se hubiera hecho depender la aplicación del régimen de diferimiento.

R35/2022. Competencia para la exacción del IVA 2009, en relación con la actividad de un operador en el sector de petróleo. Discrepancia sobre la localización de las operaciones en el ámbito de la actividad de comercialización de carburantes. Sentencia ROVER. Declara la JACE que no procede la extensión de efectos solicitada por la Administración demandada porque, en su redacción vigente entonces, la legitimidad para solicitarla correspondía exclusivamente a quien hubiera interpuesto el conflicto y no a la parte demandada. En cuanto al fondo, resalta la JACE que la jurisprudencia habida con posterioridad al planteamiento de este conflicto ha venido a zanjar definitivamente la discrepancia suscitada y declara que las

tan kokatzen direla, eta, beraz, BFari dagokio akta eztabaidagarrian finkatutako proportzioa.

36/2022 E. Kausatzailearen heriotzaren ondoriozko Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga (ODZ) ordainarazteko eta kudeatzeko eskumena. Kausatzailearen ohiko bizilekua. Zergapekoak aurkeztutako gatazka. EIABk gatazka artxibatzea ebatzi du, haren xedea gerora galtzeagatik; izan ere, ez dago desadostasunik administrazioen artean, alegazioen izapidean administrazioetako batek amore eman duela egiaztatu ondoren.

37/2022 E. Zergapekoaren —estatuaren ikuskapen-eskumenekoa— eta lotutako sozietate baten—foru-aldundiaren ikuskapen-eskumenekoa— artean egindako eragiketa lotuak alde bakarretik erregularizatzeko eskumena, alde bikotasunagatik administrazio ez-jardulearen eskumeneko zergapekoei eragiten dieten eragiketa lotuak erregularizatzen diren neurrian. Zergapekoaren gatazka, zeinari administrazio batek beste administrazioak jada kargatu dizkion errenten tributazioa eskatzen baitio.

Arbitraje Batzordeak ebatzita, zenbait administrazioen eskumenekoak diren lotura-perimetroko subjektuei alde biko doikuntzaren nahitaezkotasuna ezartzen dien eragiketa lotuak erregularizatzeko, elkarlanaren printzipioari eman behar zaio lehentasuna. Eta aurreko ebazpen batean ezarri zen lankidetzaren horrek hainbat modu edo adierazpen izan zitzakeela, eta honako hau adostu zen: alde bikotasunak eragindako zergapekoen gaineko eskumena duen administrazioak beste administrazioaren prozeduran parte hartu behar zuen informazio-trukean, lotura-perimetroa osatzen zuten pertsona edo erakunde guztien gainezarpena saihesteko akordioa fede onez lortzen saiatzeko.

38/2022 E. Ordainarazteko eskumena higiezinaren eragiketari dagokionez. BEZari edo OEZari lotzea. Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua aplikatzea, ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumenen koordinazioari buruzkoa. Eragiketen kalifikazio desberdinari buruz.

Gatazkari 47 ter artikulua aplikatzeari dagokionez, EIABren arabera, 47 ter artikulua ez ditu ka-

entregas de bienes objeto del conflicto se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la DFB la proporción fijada en el acta controvertida.

R36/2022. Competencia de exacción y gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) derivado del fallecimiento del causante. Residencia habitual del causante. Conflicto interpuesto por el obligado tributario. La JACE resuelve archivar el conflicto por pérdida sobrevenida de su objeto al no existir discrepancia entre Administraciones, una vez constatado el allanamiento de una de las administraciones durante el trámite de alegaciones.

R37/2022. Competencia para regularizar unilateralmente las operaciones vinculadas realizadas entre el obligado tributario, de competencia inspectora estatal, y una sociedad vinculada, de competencia inspectora foral, en la medida en que se regularizan operaciones vinculadas que, por bilateralidad, afectan a los obligados de competencia de la administración no actuante. Conflicto planteado por el obligado tributario, a quien una administración le reclama la tributación de rentas que ya han sido objeto de gravamen por la otra administración.

Declara la JACE que la regularización de operaciones vinculadas, en las que se establece la obligatoriedad del ajuste bilateral, a sujetos del perímetro de vinculación que sea competencia de diversas Administraciones, debe realizarse dando prioridad al principio de colaboración. Y en resolución anterior se ha establecido que esta colaboración podía tener varias formas o manifestaciones, acordándose que en aquel caso que la participación de la Administración con competencia sobre los obligados afectados por la bilateralidad, en el procedimiento de la otra Administración debía consistir en el intercambio de información encaminada a intentar, de buena fe, alcanzar un acuerdo que evitase la superposición en el conjunto de personas o entidades que conformaban el perímetro de vinculación.

R38/2022. Competencia de exacción en relación con operación inmobiliaria. Sujeción al IVA o al ITP. Aplicación del art. 47 ter del Convenio Económico, relativo a la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras. Sobre la diferente calificación de operaciones.

Respecto a la aplicación al conflicto del artículo 47 ter, sostiene la JACE que el artículo 47

lifikaziotik kanpoko kasuak barne hartzen (adibidez, beharrezkoa ez den edo jarduerari atxikita ez dagoen ondasun edo zerbitzu batek jasandako BEZaren kengarritasuna zehazte hutsa), eta, gainera, 10/2017 Legearen lehen xedapen iragankorak –artikulua Itunari eranstekoa– hura indarrean jarri ondoren hasitako zergaldiei buruzko erregulazioei soilik aplikatzen zaiela adierazten du.

Gaiaren mamiari dagokionez, EIABk adierazi du gatazkaren jatorri diren higiezinaren eskualdaketa Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren mende egon behar zela, Kostu bidezko Ondare Eskualdaketen modalitatean, eta, beraz, zerga arloko foru-administrazioari dagokiola hura ordainarazteko eskumena.

39/2022 E. 40/2022 E. eta 43/2022 E. PFEZn egindako lan-etekinengatiko atxikipenak, Gizarte Segurantzaren pentsioekin lotuta, hainbat ekitalditakoak. Kredituak erreklamatzeko administrazioen arteko preskripzioa.

EIABren aburuz, Jurisprudenzia baketsua eta behin eta berri ezarritakoa da: administrazioarteko zuzenbidea aurrekontuko izaera publikoko eskubidea da, administrazioak zergadunaren aurrean duen zerga-eskubidea ez bezalakoa. Dio administrazioarteko zuzenbidearen preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten dela, eta ez dela etengo bere burua zergapekoaren eskuduntzat jotzen duen administrazioak jarraitzen duen zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik (hirugarren bat da administrazioarteko harreman juridikoan). Aipatutako hiru gatazketan, EIABk deklaritzen du horiek sustatu dituen administrazioaren kreditu-eskubidea preskribatu dela demandatutako administrazioaren aurrean, Gizarte Segurantzaren organo kudeatzaileak hari bidegabeki sartutako lan-atxikipenei dagokienez.

41/2022 E. eta 42/2022 E. PFEZn egindako lan-etekinengatiko atxikipenak, Gizarte Segurantzaren pentsioekin lotuta, hainbat ekitalditakoak. Kredituak erreklamatzeko administrazioen arteko preskripzioari eta jasotzaileen ohiko bizilekua zehazteari buruzko gatazkek.

EIABk baietsi egiten du administrazio demandatutako gatazkaren xede den aldiaren zati bati buruz alegatutako preskripzioa, eta, preskribatu gabe-

ter no alcanza a los supuestos ajenos a la calificación (por ejemplo, la simple determinación de la deducibilidad de un IVA soportado por un bien o servicio no necesario o no afecto a la actividad), y además la disposición transitoria primera de la Ley 10/2017, mediante la que se adiciona este artículo al Concierto, solo lo declara de aplicación a las regularizaciones referidas a periodos impositivos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor.

Respecto al asunto de fondo, declara la JACE que la transmisión de inmuebles origen del conflicto debió estar sujeta al ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y que la competencia de su exacción corresponde por tanto a la administración tributaria foral.

R39/2022, R 40/2022 y R 43/2022. Retenciones por rendimientos del trabajo en el IRPF, practicadas en relación con pensiones de la Seguridad Social, correspondientes diversos ejercicios. Prescripción interadministrativa para reclamar créditos.

Según expresa la JACE, es jurisprudencia pacífica y reiterada que el derecho interadministrativo es un derecho de naturaleza pública presupuestaria, distinto del derecho tributario que ostenta la administración frente al contribuyente. Sostiene que el plazo de prescripción del derecho interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido, y no se interrumpe por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario que siga la Administración que se considera competente con la persona obligada (que es una tercera en la relación jurídica interadministrativa). En los tres conflictos referenciados declara la JACE que ha prescrito el derecho de crédito de la administración promotora de los mismos frente a la administración demandada, en relación con las retenciones de trabajo indebidamente ingresadas por el órgano gestor de la Seguridad Social a ésta.

R41/2022 y R42/2022. Retenciones por rendimientos del trabajo en el IRPF, practicadas en relación con pensiones de la Seguridad Social, correspondientes diversos ejercicios. Conflictos en relación con la prescripción interadministrativa para reclamar créditos y respecto a la determinación de la residencia habitual de los perceptores.

La JACE estima la prescripción alegada por la administración demandada respecto a una parte del periodo objeto de los conflictos y, res-

ko aldiari dagokionez, ebatzi egiten du pentsioak jasotzen dituztenen ohiko bizilekua zehaztea, gatazkahorietan agertzen den kasuistika araberako.

44/2022 E. eta 45/2022 E. Lan-atxikipenak PFEZean, egoitza-portua foru-lurraldean duten itsasontzietan egindako lanei dagozkienak, Ekonomia Itunaren 7.Bat.a) artikulua aldatu aurretik. EIABk 22/2022 Ebazpenean ebatzita koaren antzeko gatazkak, antzeko planteamendu eta argudioekin. EIABk, halaber, ez du onartzen administrazio demandatuak ondorioak zabaltzea eskatzeko legitimitatea duenik. Funtzari dagokionez, adierazi du itsasontziaren egoitza-portua dagoen administrazioari dagokiola nazioarteko uretan arrantzan diharduten itsasontzietan lan egiten duten arrantzaile-marinelan lan-etekinengatiko atxikipenak ordainarazteko eskumena.

46/2022 E. Arbitraje Batzordeak erabakitako prozeduraren xedea gerora galtzeagatik gatazka artxibatzea, gatazkan zegoen zerga-administrazioetako batek, beste administrazioak hala eskatuta, zergapekoaren (pertsona juridikoa) helbidea aldatzea onartu ondoren.

47/2022 E, 50/2022 E, 52/2022 E, 53/2022 E, 54/2022 E eta 55/2022 E. Amore ematea. Arbitraje Batzordeak erabakitako prozeduraren xedea gerora galtzeagatik gatazka artxibatzea, gatazkan zegoen zerga-administrazioetako batek, beste administrazioak hala eskatuta, zergapekoaren (pertsona juridikoa) helbidea aldatzea onartu ondoren.

48/2022 E. Aduana ez den Beste Gordailu baten (ABG) araudiak eragiketa jakin batzuei emandako babesari buruzko eta, beraz, BEZaren ordainarazpenari buruzko irizpide-desberdintasunak. Administrazio demandatuak zergapekoari egindako BEZaren likidazioa (administrazio horretan kuota sartuta eta, ondoren, gatazka sustatu duen administrazioan kenkaria eginda) zergapekoak errekurritu egin zuen, eta Auzitegi Gorenak baietsi. EIABk espediente artxibatzea erabaki du, gatazka sustatu duen administrazioak atzera egitearen ondorioz prozeduraren xedea desagertu delako, haren uziak prozesutik kanpo bete direlako.

49/2022 E. Ezarri gabeko hornitzaile batek foru-es-

pecto al periodo no prescrito resuelve sobre la determinación de la residencia habitual de los perceptores de las pensiones según la casuística diversa que se presenta en dichos conflictos.

R44/2022 y R45/2022. Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en buques con puerto base en territorio foral, antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concerto Económico. Conflictos similares al resuelto por la JACE en la R 22/2022 con similares planteamientos y argumentaciones. La JACE también rechaza la legitimidad de la administración demandada para solicitar la extensión de efectos. Respecto al fondo del conflicto, declara que la competencia de exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo de pescadores-marineros que presten sus servicios en barcos que faenan en aguas internacionales corresponde a la administración donde se halle ubicado el puerto base del barco.

R46/2022. Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona física) instado por la otra administración.

R47/2022, R50/2022, R52/2022, R53/2022, R54/2022 y R55/2022. Allanamiento. Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona jurídica) instado por la otra administración.

R48/2022. Diferencias de criterio sobre el amparo de determinadas operaciones por el régimen de DDA (depósito distinto de los aduaneros) y, por tanto, sobre la exacción del IVA. Liquidación del IVA al OT por la administración demandada (con ingreso de la cuota en dicha administración y deducción posterior ante la administración promotora del conflicto) que es recurrida por el OT y estimada por el TS. La JACE acuerda el archivo del expediente por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del desistimiento de la administración promotora del conflicto, al haberse producido la satisfacción extraprocesal de sus pretensiones.

R49/2022. Conflicto en relación con las cuotas IVA repercutidas a una entidad de compe-

kumeneko erakunde bati jasanarazitako BEZ kuotei buruzko gatazka. ElABek gatazka artxibatzea deklaratu du, administrazio demandatuak amore ematearen ondoriozko prozeduraren xedea gerora galtzeagatik, eta onartu egiten du administrazio demandatzaileak eskumena duela ezarri gabeko hornitzaileak jasanarazitako eta administrazio demandatuak ordaindu zituen BEZ kuotak bildu eta kobratzeko, bai eta kuota horiek administrazio demandatzaileari itzultzea ere.

51/2022 E. (3 espediente metatzea). Amore ematea. Arbitraje Batzordeak erabaki du gatazka amaitu eta jarduerak artxibatuko direla, gatazkan zegoen zerga-administrazioetako bategi, beste administrazioak hala eskatuta, zergapekoen (persona juridikoa eta sozietatearen jabe den persona fisikoa eta haren ezkontidea) helbidea aldatzea onartu ondoren.

56/2022 E, 57/2022 E, 58/2022 E, 59/2022 E, 60/2022 E, 61/2022 E, 62/2022 E, 63/2022 E, 64/2022 E, 65/2022 E eta 66/2022 E. Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua Taldeko eragiketa-bolumenaren ehunekoak aplikatzea atxikipenen ordainarazpena zehazteko.

ElABren aburuz, atxikitzailearen eragiketa-bolumena hutsala da; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-bolumenaren batura edozein dela ere, subjektu pasiboak proportzioan ordainduko dituzte zergak sozietateren bategi eragiketarak bi lurraldeetan egiten dituen bakoitzean, eta, era berean, ez du garrantzirik atxikitzailearen eragiketen kokapenak (banaka hartuta).

Horrez gain, "Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpenak" apartatuan, Arbitraje Batzordeak egindako 2022ko jarduera-txostenerako esteka dago, urteko jarduera biltzen duena. Estatuko Administrazioari eta Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioari jakinarazi zaie, "ElABen bitartekoak egokitzeko eta esleitutako funtzioak betetzeko gaitasuna hobetzeko Erabakia"n jaso bezala. Erabaki hori 2021eko uztailaren 29ko Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan sinatu zen.

4) Azkenik, "Estatistikak" apartatuak bi azpiapartatu ditu. Lehenengoa Igor Guinea Palacios Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saile-

tencia foral por un proveedor no establecido. La JACE declara el archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del allanamiento de la administración demandada, aceptando la competencia de la administración demandante para la recaudación y cobro de las cuotas IVA repercutidas por el proveedor no establecido y que habían sido ingresadas en la administración demandada, así como el reembolso de dichas cuotas a la administración demandante.

R51/2022 (acumulación de 3 expedientes). Allanamiento. Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio de los obligados tributarios (persona jurídica y persona física propietaria de la sociedad y su cónyuge) instado por la otra administración.

R56/2022 R57/2022, R58/2022, R59/2022, R60/2022, R61/2022, R62/2022, R63/2022, R64/2022, R65/2022 y R66/2022. Artículo 20.Dos.3 del Concierto Económico. Aplicación de los porcentajes de volumen de operaciones del grupo para determinar la exacción de las retenciones.

Considera la JACE que es irrelevante el volumen de operaciones del retenedor, pues cualquiera que sea la suma del volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributará en proporción siempre que alguna sociedad realice operaciones en ambos territorios, y también es irrelevante la localización (individualmente considerada) de operaciones del retenedor.

Adicionalmente, en este apartado de "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico" se incluye el enlace al Informe de Actividad del año 2022, elaborado por la Junta Arbitral, recopilatorio de su actividad anual, que ha sido comunicado a la Administración del Estado y a la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, tal como consta en el "Acuerdo para la adecuación de los medios de la JACE y la mejora de su capacidad para el cumplimiento de las funciones atribuidas", suscrito en la CMCE de 29 de julio de 2021.

4) Por último, el apartado "Estadísticas", se compone de dos subapartados. El primero, elaborado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio

ko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketa Aztertze-ko Zerbitzuko teknikariak egin du, eta Zergak aldizkariaren zenbaki honetan 2022ko itxierako bilketaren aurreikuspenari buruzko informazioa eta 2023rako zerga itunduen bilketaren estimazioari buruzko informazioa jasotzen da. Diru-bilketok Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak onartu zituen 2022ko urriaren 14an. 2022ko itxieraren aurreikuspenari dagokionez, kalkulatu da foru-aldundien bilketa bateratua, itxieran, ehuneko 7,2 puntu gehiago izango litzatekeela aurreko ekitaldikoa baino, hau da, 17.109,3 milioi euroko bilketa, balio absolututan. Bestalde, 2023ko zerga-sarrerak % 5,6ko igoko dira aurreikuspenen arabera 2022ko itxierako kalkularekin alderatuta, eta 18.072,9 milioi euroko bilketa aurreikusi da.

“Estatistikak” apartatuaren bigarren atalean, foru-aldundiek zerga itunduengatik biltzen duten diru-kopuruari buruzko esteka bat dago. Informazioa Eusko Jaurlaritzako Erakundeen Baliabideen Zuzendaritzak prestatu du, foru-ogasunek emandako datuetan oinarrituta, eta Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunean zabaldu da. 2003ko ekitalditik azken ekitaldira arte bildutako urteko diru-kopuruari buruzko atzera begirako informazioa jasotzen du, baita uneko ekitaldirari buruzko hileko informazio eguneratua ere.

Azkenik, aldizkariari “Intereseko estekak” izeneko atala gehitu diogu. Zergekin eta, bereziki, Ekonomia Itunarekin lotutako dokumentuetarako eta dibulgaziozko materialetarako sarbidea aurkituko duzue bertan. Foru-zergen gaiari buruzko informazio erabilgarria osatzeko interesa duten pertsonak EAEko hiru lurralde historikoetako webguneetan ([www.araba.eus](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://www.gipuzkoa.eus)) eta Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunean ([www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/](http://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/)) xede horretarako jarritako tarteetara joateko aukera daukate. Bertan, Zerga Administrazioako Zuzendaritzaren Albiste Bildumarako (ZAZAB) sarbidea nabarmentzen da, dagoeneko aipatua “Azterlanak eta kolaborazioak” atalean. Ekonomia Ituna bultzatzeko eta haren zabalkundean jarduteko Ad Concordiam elkarteak sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, [www.conciertoeconomico.org](http://www.conciertoeconomico.org), bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoa ere,

en el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, incluye en este número de Zergak información sobre la previsión de recaudación de cierre de 2022 y la estimación de recaudación por tributos concertados para 2023, aprobadas por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas de 14 de octubre de 2022. Respecto a la previsión de cierre de 2022, se estimó que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales cerraría 7,2 puntos porcentuales por encima de la del ejercicio pasado, es decir, con una recaudación en valores absolutos de 17.109,3 millones de euros. Por otra parte, en relación con los ingresos tributarios en 2023 se ha previsto un incremento del 5,6% respecto a la estimación de cierre de 2022, pronosticando una recaudación de 18.072,9 millones de euros.

En el segundo espacio del apartado de “Estadísticas”, se incluye un enlace a la información sobre la recaudación de las Diputaciones Forales por tributos concertados, elaborada por la Dirección de Recursos Institucionales del Gobierno Vasco a partir de los datos facilitados por las Haciendas Forales, y divulgada en la página web del Departamento de Economía y Hacienda. Contiene información retrospectiva de la recaudación anual desde el ejercicio 2003 hasta el último ejercicio computado, así como la información mensual más actualizada del ejercicio en curso.

Por último, 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 especialmente relacionada con el Concierto Económico. Pretende servir de invitación a las personas interesadas en completar la información útil sobre materia tributaria foral, a que accedan a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV ([www.araba.eus](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://www.gipuzkoa.eus)) y en la página web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco ([www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/](http://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) ya referido e incluido en la sección de “Estudios y Colaboraciones”. 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

honako helbide honetan: <https://www.ituna.eus/> eta Pedro Luis Uriartek sustatutako Ekonomia Itunaren inguruko dibulgaziozko webgunea: egileak berak egindako “El Concierto Económico.Una visión personal” izeneko lana hartzen du barne ([www.elconciertoeconomico.com](http://www.elconciertoeconomico.com)). Obra bereziki gomendagarria da Ituna ezagutu nahi dutenentzat. Eta oso baliagarria izango da obra ezagutzen duten baina haren alderdi jakin batzuetan sakondu nahi dutenentzat ere. Ikuspegi didaktikoa eta irakurteraza du ezaugarri Itunari lehendabizikoz heltzen diotenentzat, eta, gainera, barnean hartzen duen material zabalak irakurleari erakunde honen gaineko edozein zailtza argitzen lagunduko dio. Horrekin batera, Javier Armentia Basterraren “Ekonomia Itunaren bilakaera bere lege-testuen bidez” liburua gomendatzen dugu. Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailak argitaratu du eta liburu-denda espezializatuak erabiltzen ditu banatzeko. Honako esteka honetan, liburuaren aurkibidea jarri dugu; egilearen sarrera-oharra ere badakar, bai eta hura aurkitzeko beharrezko izango dituzten identifikazio-datuak ere: [“EKONOMIA-ITUNAREN BILAKAERA BERE LEGE-TESTUEN BIDEZ”](#).

Gogoratu behar dugu Ekonomia Ituna eta Euskadiko Kupoaren zehazteko metodologia hiru hizkuntzatan (euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez) zabaldu dela Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunearen estekaren bidez, Itunari buruzko terminoen glosario batez osatua, ingelesezko azalpen didaktiko batekin, eta terminoen euskarazko eta gaztelaniazko baliokide terminologikoekin. Hiru hizkuntzako bertsioa EZKOren ekimenez landu da, erakunde lankidetzan estuko testuinguruan garatu da, eta, hizkuntzaren alorreko adituez gain, tributu-zuzenbide foraleko adituek ere hartu dute parte. Nabarmentzekoa da Eusko Jaurlaritzaren Itzultzaile Zerbitzu Ofizialak lan zehatz eta arduratsua egin duela, Deustuko Unibertsitateko Zuzenbideko doktore eta Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakasle titular Alberto Atxabal Radaekin lankidetzan —tributu-alorreko aditu eza-guna eta Euskararen Aholku Batzordearen Terminologia Batzordeko kidea, batzorde hori sortu

Ad Concordiam para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, [www.conciertoeconomico.org](http://www.conciertoeconomico.org), al Boletín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto 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](http://www.elconciertoeconomico.com). Se trata de una obra especialmente recomendable para quienes quieran introducirse en el conocimiento del Concierto, pero también será útil para quienes ya lo conocen y quieren profundizar en aspectos concretos del mismo. Se caracteriza, además de por su enfoque didáctico y de fácil acceso para quienes descubren el Concierto por primera vez, por el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud del lector sobre esta Institución. Adicionalmente, recomendamos el libro de Javier Armentia Basterra, “Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales”, editado por el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco y cuyo canal de distribución son librerías especializadas. En el siguiente enlace se incluye el sumario del libro junto con la nota introductoria del autor y los datos identificativos necesarios para facilitar su localización: [“EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO A TRAVÉS DE SUS TEXTOS LEGALES”](#).

Recordamos la puesta en difusión —a través del siguiente enlace en la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco— 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 recono-

zenez geroztik—, eta emaitza izan da bi testuen —Itunaren eta Kupoaren— euskarazko bertsio harmonizatu eta kohesionatu bat. Azken eguneratzeetik aurrera Ekonomia Itunean izandako aldaketak eta etorkizunean gertatzen diren aldaketak aldizkari honetan sistematikoki eguneratzeko konpromisoa hartu da, baina oraindik ez da bultzatu.

Bestalde, testuen ingelesezko bertsioak —funtsezkoa testuak nazioartean zabaltzeko— egile du Bizkaiko Foru Aldundiko Aholkularitzako eta Zerga Politikako zuzendariorde Gemma Martínez Bárbara, gai horretan esperientzia luzea eta aitortua duen pertsona; izan ere, aditua da bi alor horietan, ingelesezko hizkuntzalaritzan eta tributu-zuzenbide foralean. Ekonomia Itunaren eta Kupoa zehazteko metodologiaren testuen ingelesezko bertsioa eguneratzeaz gain, Ekonomia Itunari buruzko terminoen glosarioa ere sortu du, zeinak, beste elementu batzuen artean, termino horien ingelesezko azalpen didaktikoa eta euskarazko eta gaztelaniazko baliokideak hartzen baititu. Glosarioa hiru hizkuntzako testuekin batera dago, irakurtzeko eta ulertzeko lagungarri.

Horrez gain, Eusko Jaurlaritzako Ogasun Sailburuordetzak [Ekonomia Ituneko terminoen glosarioa](#) argitaratu du. Eusko Jaurlaritzako Itzulpen Zerbitzu Ofizialaren (IZO) gomendioak eta erabakiak jasotzen ditu glosarioak; 700 termino baino gehiago ditu, eta Ekonomia Itunaren arloan osatu nahi du Eusko Jaurlaritzaren 2015eko Herri-ogasunaren Hiztegian jasotako terminologia. Itunaren bilakaerari eta eguneratzeari oso lotuta dagoen tresna dinamikoa da, eta aukera ematen du terminoak bilaketa-tresna baten bidez nahiz ordena alfabetikoko zerrenda baten bidez bilatzeko.

cido en materia tributaria y miembro de la Comisión de Terminología del Consejo Asesor del Euskera desde su creación, para elaborar una versión en euskera de ambos textos, Concierto y Cupo, armonizada y cohesionada. Queda, como un compromiso pendiente de impulso, la actualización sistemática de esta edición a los cambios operados en el Concierto Económico desde la fecha de su última actualización y a los cambios que se vayan produciendo en el futuro.

Por su parte, la autoría de la versión de los textos en inglés, fundamental para su divulgación exterior, corresponde a Gemma Martínez Bárbara, actual Subdirectora de Asesoramiento y 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.

Adicionalmente, la Viceconsejería de Hacienda del Gobierno Vasco ha publicado un [glosario de términos del Concierto Económico](#) que recoge las recomendaciones y decisiones del Servicio Oficial de Traducción del Gobierno Vasco (IZO), que consta de más de 700 términos y pretende complementar en el área del Concierto Económico la terminología en euskera recogida por el “Herri-ogasuna Hiztegia” del Gobierno Vasco de 2015. Se trata de una herramienta dinámica muy vinculada a la evolución y actualización del Concierto que permite operar, tanto mediante un motor de búsqueda, como a través de un listado en orden alfabético.





## **BOLETÍN DE NORMATIVA TRIBUTARIA PUBLICADA (AOB/RBO)**

Con periodicidad mensual, informa de la normativa tributaria publicada en el mes correspondiente. Se encuentra estructurado en cinco secciones, cada una de las cuales corresponde a la normativa publicada en los siguientes boletines oficiales: Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava (BOTH), Boletín Oficial de Bizkaia (BOB), Boletín Oficial de Gipuzkoa (BOG), Boletín Oficial de Navarra (BON) y Boletín Oficial del Estado (BOE).

<https://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-normativa-tributaria-dat/web01-a2ogazer/es/>

## **FISCALIDAD EN LA UE (JULIO – DICIEMBRE 2022)**

**Luis Elizondo Lopetegui**

Delegación de Euskadi para la UE

### **1. INTRODUCCIÓN**

- 1.1. Trío de Presidencias francesa, checa y sueca
- 1.2. Presidencia checa: 1 julio – 31 diciembre 2022

### **2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES**

- 2.1. Nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales de la Unión Europea («Segundo Pilar»)
- 2.2. Uso indebido de sociedades fantasma
- 2.3. Bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento (propuesta DEBRA)
- 2.4. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas

### **3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

- 3.1. El IVA en la era digital
- 3.2. Preguntas y respuestas sobre el IVA en la era digital
  - 3.2.1. Nueva propuesta
  - 3.2.2. Requisitos de informes digitales
  - 3.3.3. El IVA en la economía de plataformas
  - 3.3.4. Registro único de IVA en la UE

### **4. IMPUESTOS ESPECIALES**

- 4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía
- 4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

no

## 5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

## 6. IMPUESTOS SOBRE VEHÍCULOS

## 7. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

7.1. Directiva sobre cooperación administrativa - Mecanismo de «exención»

7.2. Intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad con territorios no pertenecientes a la UE

7.3. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA

7.4. Reglamento sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales

7.5. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad

7.6. Impuestos a las criptomonedas

## 8. COORDINACIÓN DE LAS POLÍTICAS FISCALES (actividades no legislativas)

8.1. Agresión de Rusia contra Ucrania

8.2. Novedades en el ámbito internacional

8.3. Fiscalidad en ámbitos ajenos a la fiscalidad

## 9. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

9.1. Introducción

9.2. Cartas de emplazamiento

9.3. Dictámenes motivados

9.4. Cierres del procedimiento de infracción

9.5. Sanciones económicas por incumplimiento

## 10. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

## 11. INFORMES Y PUBLICACIONES

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1 Trío de Presidencias francesa, checa y sueca

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 francesa, checa y sueca, que ostentarán el cargo desde el 1 de enero de 2022 hasta el 30 de junio de 2023.

En lo referente a la fiscalidad, según se ve en su programa de trabajo<sup>1</sup>, las tres Presidencias prestarán una especial atención al desarrollo de una fiscalidad justa y sencilla, en consonancia con las normas acordadas a escala mundial, sin exenciones fiscales injustificadas; y a la lucha contra la evasión fiscal y el fraude fiscal. Estiman que resulta importante potenciar la transparencia del entorno fiscal y el intercambio de información pertinente tanto dentro como fuera de la UE. El fortalecimiento de la unión aduanera constituye otra prioridad clave, y el Trío impulsará la aplicación eficaz del Plan de Acción de la unión aduanera.

### 1.1 Presidencia de la República Checa: 1 julio – 31 diciembre 2022

La República Checa ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2022, y ha trabajado por alcanzar los objetivos marcados en las prioridades de su programa de trabajo<sup>2</sup>, definido

<sup>1</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14441-2021-INIT/es/pdf>

<sup>2</sup> <https://czech-presidency.consilium.europa.eu/en/programme/priorities/>

alrededor de cinco áreas:

- Gestión de la crisis de los refugiados y la recuperación de la posguerra de Ucrania

Tras la agresión militar de Rusia contra Ucrania, la Presidencia checa apoyó los esfuerzos de la UE para defender la soberanía y la integridad territorial de Ucrania utilizando todos los instrumentos y programas que ofrece la UE, incluido el fortalecimiento de las sanciones. El apoyo político y militar de la UE y sus Estados miembros a Ucrania es de interés vital para garantizar la seguridad en Europa. La Presidencia checa trabajó a favor de llegar a un consenso sobre la concesión del estatus de candidato a Ucrania.

- Seguridad energética

La UE no puede depender de manera vital de países que amenazan directamente su seguridad y, por lo tanto, debe romper su dependencia del gas, el petróleo y el carbón rusos. La presidencia checa hizo hincapié en los problemas de seguridad energética de la UE, que actualmente son más apremiantes que la transición energética, y en la implementación acelerada de REPowerEU, una parte importante de la cual es la diversificación de fuentes, incluida la logística, el ahorro de energía y la aceleración de la transición a las fuentes de energía renovables y de bajas emisiones. La Presidencia checa trabajó en la implementación de la regulación de las reservas de gas, es decir, llenar los almacenamientos en el período previo al invierno, y la promoción de compras conjuntas voluntarias, para que la UE use su peso de una manera similar a la compra de vacunas durante la pandemia del COVID-19.

- Reforzar las capacidades de defensa de Europa y la seguridad del ciberespacio

Dada la creciente inestabilidad mundial, la Presidencia checa se centró en reforzar las capacidades de seguridad y defensa, en particular en colaboración con la OTAN. Trabajó específicamente en el apoyo a la implementación de temas clave dentro del modelo estratégico. El desarrollo de una cooperación a largo plazo en sistemas militares estratégicos es esencial. Además de garantizar las capacidades necesarias, incluidas las capacidades de apoyo basadas en las tecnologías existentes, la Presidencia checa prestó atención a la cooperación y la inversión para reducir la dependencia tecnológica, en particular con respecto a las tecnologías nuevas

y disruptivas, y para garantizar la resiliencia de las cadenas de valor críticas necesarias para estas tecnologías. El fortalecimiento de las capacidades industriales relacionadas en la UE también fue clave.

- Resiliencia estratégica de la economía europea

La pandemia de COVID-19 y la agresión rusa frente a Ucrania han provocado un shock inflacionario, han aumentado la incertidumbre del mercado y han expuesto la fragilidad de las cadenas de suministro mundiales. La invasión rusa ha causado la mayor perturbación de los mercados de productos básicos en el último medio siglo. La UE debe reducir drásticamente su dependencia de regímenes hostiles o inestables. La lucha por la plena autosuficiencia no parece ser una opción inmediatamente viable para la UE. Para fortalecer la resiliencia estratégica es fundamental el apoyo focalizado a la competitividad tecnológica basada en capacidades productivas propias, junto con la profundización del libre comercio con las naciones democráticas del mundo.

Desde alimentos y medicamentos hasta chips semiconductores, las cadenas de suministro y su vulnerabilidad deben comprenderse en detalle y, en consecuencia, debe fortalecerse su resiliencia. Debe garantizarse la disponibilidad de materias primas y componentes estratégicos para las empresas europeas. Se hizo especial hincapié en la seguridad de las cadenas de suministro de las TI. La presidencia checa trabajó para acelerar el proceso de celebración de acuerdos comerciales con estados democráticos y profundizar la cooperación transatlántica en el marco del Consejo de Comercio y Tecnología (TTC) UE-EEUU, centrándose en la cooperación estratégica, incluidas medidas conjuntas para la resiliencia de la cadena de suministro.

También fue fundamental acelerar la digitalización y la automatización de la industria europea, para permitir la expansión de una producción competitiva en la UE, con especial énfasis en los sectores estratégicos. Una economía circular más eficiente contribuirá a reducir la necesidad de importar materias primas.

Las transiciones verde y digital deben implementarse de tal manera que promuevan la convergencia hacia las regiones más avanzadas. Al

mismo tiempo, es necesario apoyar el desarrollo de las capacidades de los europeos para adaptarse a las circunstancias cambiantes, que es un requisito previo para la competitividad global de la UE. El apoyo a través de las políticas de inversión de la UE, en particular la política de cohesión, desempeña un papel fundamental en todos estos ámbitos.

Por último, se vio necesario seguir profundizando en el mercado interior, especialmente en los servicios y la economía digital, mejorando al mismo tiempo el entorno empresarial, incluido el apoyo a la ciencia, la investigación y la innovación, lo que conduce a una mayor competitividad de las empresas europeas. Con vistas a profundizar cualitativamente el mercado interior digital, la Presidencia checa se esforzó en la adopción de una herramienta paneuropea para la prueba segura y fiable de la identidad de un ciudadano, la denominada Cartera Europea de Identidad Digital, y la creación de un mercado de datos eficiente y justo.

- Resiliencia de las instituciones democráticas

La agresión rusa nos recordó una vez más que la prosperidad y la estabilidad a largo plazo de Europa se basan en mecanismos democráticos que funcionen. Por lo tanto, la Presidencia checa se centró en fortalecer la resiliencia de las instituciones que tienen una gran influencia en el mantenimiento y desarrollo de los valores de la democracia y el estado de derecho en la UE. Estos incluyen, por ejemplo, la financiación transparente de los partidos políticos, la independencia de los medios de comunicación y un diálogo abierto con los ciudadanos.

En el ámbito de la fiscalidad, la Presidencia checa prosiguió los trabajos sobre expedientes esenciales como la transposición del Segundo Pilar de la Declaración del Marco Inclusivo de la OCDE sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, la revisión de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía, Directiva del Eurodistintivo en lo tocante a la fiscalidad de los vehículos, la revisión del Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas), las actualizaciones de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, la propuesta de bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento y la propuesta de Directiva para evitar el uso indebido de sociedades fantasma con fi-

nes fiscales.

Más concretamente, el Consejo:

- a) realizó nuevos progresos de cara a la propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión;
- b) trabajó sobre la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva del eurodistintivo en lo tocante a la fiscalidad de los vehículos;
- c) acordó la revisión del Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas);
- d) realizó avances significativos sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición);
- e) hizo avanzar las negociaciones sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales.

Asimismo, el Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) también prosiguió su labor sobre diversas cuestiones incluidas en su mandato actual, en particular la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, según se indica en su informe semestral<sup>3</sup>. El Consejo actualizó por última vez la lista de la UE el 4 de octubre de 2022<sup>4</sup>.

A continuación, se proporciona información más detallada sobre cada uno de los expedientes.

## 2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

### 2.1. Nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales de la Unión Europea («Segundo Pilar»)

El 8 de octubre de 2021, el Marco Inclusivo sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios de la OCDE y el G20 (en lo sucesivo, «Marco Inclusivo») llegó a un acuerdo sobre una reforma de las normas internacionales de tributación de los beneficios de las empresas multinacionales. Todos los Estados miembros de la UE expresaron su apoyo a la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la eco-

<sup>3</sup> 14674/22 + ADD 1-10.

<sup>4</sup> DOC 391 de 12.10.2022, pp. 2-5.

nomía. En sus conclusiones del 27 de noviembre de 2020, el Consejo había expresado ya su apoyo constante a los trabajos del Marco Inclusivo.

El 22 de diciembre de 2021 la Comisión Europea formuló una propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión<sup>5</sup>, que refleja en lo esencial, con ciertas adaptaciones que exige legislación de la UE, las normas modelo adoptadas por el Marco Inclusivo el 14 de diciembre de 2021.

Los trabajos preparatorios efectuados en el Consejo en relación con este expediente se resumieron en el anterior informe del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales<sup>6</sup>. En las sesiones del Consejo ECOFIN de abril de 2022, todos los Estados miembros salvo Polonia apoyaron el texto transaccional del proyecto de Directiva y el proyecto de declaración del Consejo<sup>7</sup>.

A principios de junio, la Comisión Europea aprobó el plan de recuperación económica por la crisis de la Covid-19 para Polonia, por un valor de 35.400 millones de euros, el cual llevaba más de un año paralizado por la falta de avances de Polonia en el respeto a la independencia judicial. El desbloqueo se produjo después de que el Gobierno polaco anunciase el levantamiento de la suspensión de un juez y la votación en el Parlamento polaco sobre la abolición de la cámara disciplinaria para controlar a los jueces.

La aprobación por parte de la Comisión Europea del plan de recuperación de la pandemia hizo que Polonia levantase su veto al acuerdo fiscal global. Y cuando ya se había superado el bloqueo de Polonia y parecía que el acuerdo era inminente, en el ECOFIN de 17 de junio fue Hungría quien vetó el acuerdo del impuesto mínimo global del 15%.

La Presidencia checa prosiguió los trabajos y los contactos bilaterales con el fin de obtener el apoyo necesario de todas las delegaciones al proyecto de Directiva, y los juristas-lingüistas revisaron el proyecto de texto de la Directiva<sup>8</sup>.

En septiembre, cinco países amenazaron con abandonar a Hungría en esta negociación. Francia, Alemania, Italia, Países Bajos y España se

mostraron dispuestos a poner en marcha un proyecto de directiva de cooperación reforzada.

El 6 de diciembre de 2022, en el Consejo ECOFIN, todos los Estados miembros excepto Hungría estaban dispuestos a votar a favor de la adopción de la Directiva sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión, pero el acuerdo no llegó.

Finalmente, el 12 de diciembre Hungría retiró su oposición a la directiva de impuestos mínimos de la UE, lo que permite a la Unión Europea cumplir su compromiso de introducir una tasa impositiva corporativa mínima del 15 por ciento en las grandes empresas multinacionales, como parte de un acuerdo global para abordar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. (BEPS).

El avance se anunció el 12 de diciembre de 2022 en el seno del COREPER. Los embajadores de los Estados miembros de la UE decidieron asesorar al Consejo para que adopte la directiva del Pilar 2, y se lanzará un procedimiento escrito para la adopción formal.

La Directiva del Consejo, que se adoptará formalmente mediante procedimiento escrito del Consejo, abarca un conjunto común de normas sobre la manera de calcular el tipo impositivo mínimo efectivo del 15 %, de modo que se aplique de manera apropiada y coherente en toda la UE. El tipo impositivo mínimo del 15 % ha sido acordado a escala mundial por 137 países.

Las normas se aplicarán a los grupos multinacionales de empresas y a los grupos nacionales de gran tamaño presentes en la UE que tengan unos ingresos financieros combinados de más de 750 millones de euros al año. Se aplicarán a cualquier gran grupo, tanto nacional como internacional, que tenga una sociedad matriz o una filial en un Estado miembro de la UE. Si el tipo efectivo mínimo no es aplicado por el país en el que esté establecida una filial, se contempla que el Estado miembro de la sociedad matriz pueda aplicar un impuesto complementario. Esta Directiva también garantiza la imposición efectiva en situaciones en las que la sociedad matriz está situada fuera de la UE, en un país con bajos niveles impositivos que no aplique normas equivalentes.

Los Estados miembros deberán transponer la nueva normativa a más tardar el 31 de diciem-

5 15294/21.

6 10355/22, apartados 6 a 15.

7 10497/22.

8 8778/22.

bre de 2023. Esto aún dará como resultado que la UE sea pionera en la aplicación del acuerdo global G20/OCDE sobre el Pilar 2.

El comisario de Economía de la UE, Paolo Gentiloni, dijo: "Este acuerdo sobre un impuesto de sociedades mínimo es un triunfo de la equidad, de la diplomacia y del multilateralismo. La Comisión Europea nunca ha renunciado a este acuerdo, y estoy orgulloso de ver que se hace realidad. El interés común europeo ha prevalecido y deseo rendir homenaje a las presidencias francesa y checa por todos los esfuerzos que nos han llevado a este punto. Ahora debemos esforzarnos por ultimar las negociaciones sobre el otro pilar del acuerdo mundial, que se centra en gravar a los mayores grupos multinacionales, e incorporarlo al Derecho de la UE".

## 2.2. Uso indebido de sociedades fantasma

El 22 de diciembre de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (propuesta «Unshell»)⁹.

El objetivo de la propuesta es prevenir la elusión y la evasión fiscales resultantes de las acciones de empresas que carecen de una sustancia mínima y potenciar el buen funcionamiento del mercado interior. La propuesta tiene por objeto luchar contra la utilización de sociedades fantasma con fines fiscales indebidos y garantizar que las sociedades fantasma cuya actividad económica en la UE es nula o mínima no puedan acogerse a ventajas fiscales.

El 6 de enero de 2022, la propuesta se presentó a las delegaciones en el Grupo de Alto Nivel, y la Presidencia francesa anunció su intención de iniciar los debates en el Consejo sobre este expediente. El análisis técnico de la propuesta se realizó en las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Directa) celebradas los días 11 de marzo, 1 de abril, 6 y 23 de mayo y 9 de junio de 2022. La primera fase del análisis artículo por artículo de la propuesta concluyó el 23 de mayo.

Durante la Presidencia checa, el análisis técnico del Grupo «Cuestiones Fiscales» continuó el 11 de julio, el 27 de septiembre y el 22 de noviembre

de 2022. Se avanzó en el estudio de las posibles vías de acción en lo que respecta a las consecuencias fiscales y se presentaron textos transaccionales sobre determinadas partes de la propuesta, como la detección de las entidades que carecen de sustancia mínima, así como sobre el intercambio de información.

En principio, la mayoría de las delegaciones apoyaron los objetivos de la propuesta, pero expresaron la opinión de que serán necesarios importantes trabajos técnicos antes de que pueda llegarse a un acuerdo.

## 2.3. Bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento (propuesta DEBRA)

El 11 de mayo de 2022, la Comisión publicó su propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas sobre una bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento y sobre la limitación de la deductibilidad de los intereses a efectos del impuesto sobre la renta de las sociedades (o propuesta de Directiva DEBRA)<sup>10</sup>. El objetivo de la propuesta es reducir el incentivo fiscal que induce a las empresas a financiar las inversiones con deuda en lugar de con fondos propios, al poder acogerse las empresas a deducciones de los intereses derivados de la financiación con deuda, pero no así de los costes asociados a la financiación con fondos propios.

La propuesta se presentó al Grupo «Cuestiones Fiscales» el 10 de junio de 2022. La Presidencia checa dedicó tres reuniones al examen de la propuesta artículo por artículo, y dio a las delegaciones la oportunidad de formular preguntas a la Comisión sobre el funcionamiento del mecanismo previsto en la propuesta de Directiva. El examen concluyó el 15 de noviembre de 2022.

A la luz de las numerosas interrelaciones con otros expedientes sobre el impuesto de sociedades, tanto los que se están debatiendo actualmente en el Consejo como los anunciados por la Comisión en un futuro próximo en su Comunicación sobre la fiscalidad de las empresas para el siglo XXI, quedará suspendido el examen de la propuesta sobre la bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento, la cual, si procede, se reevaluará en un contexto más amplio, no antes de que se hayan presen-

9 15296/21.

10 En inglés se conoce como la propuesta de Directiva DEBRA (*debt-equity bias reduction allowance*).

tado otras propuestas en el ámbito del impuesto de sociedades anunciadas por la Comisión.

## 2.4. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas

### Introducción

Desde su creación en 1997, el Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas ha sido el principal instrumento de la UE para luchar contra la competencia fiscal perniciosa. El Grupo «Código de Conducta» parte de la premisa de que, si bien la competencia fiscal entre países no es problemática en sí misma, es necesario que existan principios comunes que establezcan en qué medida los Estados pueden utilizar sus regímenes y políticas fiscales para atraer empresas y obtener beneficios e inversiones.

El Grupo «Código de Conducta» es un instrumento no vinculante que funciona sobre la base de la revisión y presión interpares entre los Estados miembros. Establece principios de competencia fiscal leal y se utiliza para determinar si un régimen fiscal es o no pernicioso. El Grupo «Código de Conducta», integrado por representantes nacionales de alto nivel, supervisa el cumplimiento del Código por parte de los Estados miembros. Evalúa las medidas fiscales de los Estados miembros y determina si son perniciosas, sobre la base de un análisis técnico de la Comisión. Si se determina que una medida fiscal es perniciosa, el Estado miembro en cuestión debe modificarla o abolirla.

Además de sus logros dentro de la UE, en los últimos años, el Grupo «Código de Conducta» ha tenido también un impacto notable en el marco fiscal internacional. Esto se debe a que ha sido la base de la evaluación de terceros países en el marco de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores. El papel fundamental del Grupo «Código de Conducta» en el proceso de elaboración de la lista de la UE pone de manifiesto su importancia como herramienta para combatir la competencia fiscal perniciosa y promover ampliamente los principios de buena gobernanza fiscal.

Asimismo, propone mejoras en la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, en la que figuran los países no pertenecientes a la UE que se niegan a respetar las normas acordadas a nivel internacional. Esta iniciativa ha incentivado hasta ahora la adopción de

normas de buena gobernanza fiscal por parte de terceros países, pero aún queda mucho trabajo por delante.

### Reuniones

El Grupo «Código de Conducta» se reunió los días 20 de septiembre, 24 de octubre y 23 de noviembre de 2022; el subgrupo encargado de los aspectos internos y externos se reunió los días 6 de julio, 9 y 15 de septiembre, 24 de octubre y 15 de noviembre de 2022.

El Consejo aprobó la revisión semestral de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales el 4 de octubre de 2022, que se publicó en el Diario Oficial el 12 de octubre de 2022<sup>11</sup>.

Además del trabajo habitual, la Presidencia checa, en coordinación con la presidencia del Grupo «Código de Conducta», mantuvo varios encuentros bilaterales dedicados a la revisión del Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas). En octubre de 2022 la Presidencia checa presentó un proyecto de Conclusiones del Consejo sobre la revisión del Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas) que contenía varias modificaciones del texto que había sido rechazado por el ECOFIN en diciembre de 2021. El subgrupo encargado de los aspectos internos y externos alcanzó un acuerdo provisional sobre este texto transaccional de la Presidencia. El acuerdo fue confirmado posteriormente por el Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas), tras lo cual el texto acordado se presentó al Consejo a través del Coreper y recibió la aprobación del Consejo ECOFIN el 8 de noviembre de 2022. En el informe semestral correspondiente del Grupo «Código de Conducta»<sup>12</sup> puede consultarse información ampliada.

### Lista de países y territorios no cooperadores

Dos veces al año, el Consejo revisa su lista de países y territorios no cooperadores y un documento de acompañamiento sobre la situación actual. Esta práctica se estableció en 2017 para promover la buena gobernanza mundial en el ámbito fiscal e informar a los Estados miembros sobre qué países y territorios no pertenecientes a la UE incurren en prácticas fiscales abusivas. De este modo pueden adoptar medidas de defen-

<sup>11</sup> DO C 391 de 12.10.2022, pp. 2-5.

<sup>12</sup> 14674/22.

sa para proteger sus ingresos fiscales y combatir el fraude, la evasión y los abusos fiscales.

Los criterios para la inclusión en la lista están en consonancia con las normas fiscales internacionales y se centran en la transparencia fiscal, la equidad fiscal y la prevención de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. El Consejo dialoga con los países que no cumplen estos criterios, supervisa sus progresos y revisa y actualiza periódicamente esta lista.

En la reunión del 4 de octubre de 2022, el Consejo ECOFIN adoptó unas conclusiones sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, en las que decidió añadir a Anguila, las Bahamas y las Islas Turcas y Caicos.

Con estas adiciones, la lista de la UE consta ahora de doce países y territorios: Samoa Americana, Anguila, Bahamas, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu.

El Consejo lamentó que esos países y territorios no cooperen a efectos fiscales y les invitó a colaborar con el Grupo "Código de Conducta" de la UE para resolver las cuestiones identificadas.

En la lista revisada (anexo I)<sup>13</sup> solo figuran los países y territorios que, o bien no han entablado un diálogo constructivo con la UE sobre gobernanza fiscal, o bien no han cumplido su compromiso de introducir las reformas necesarias. Esas reformas deben tener como objetivo respetar una serie de criterios objetivos de buena gobernanza fiscal, en particular en relación con la transparencia fiscal, la equidad fiscal y la aplicación de las normas internacionales concebidas para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Además de la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, el Consejo aprobó el documento habitual sobre la situación actual (anexo II)<sup>14</sup>, que refleja la cooperación en curso de la UE con sus socios internacionales y los compromisos de esos países de reformar su legislación para atenerse a las normas acordadas en materia de buena gobernanza fiscal. Su objetivo es reconocer la labor constructiva que se está llevando a cabo en el ámbito de la fiscalidad,

y fomentar el planteamiento positivo que han adoptado los países y territorios cooperadores para dar cumplimiento a los principios de buena gobernanza fiscal.

### 3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

#### 3.1. El IVA en la era digital

El 8 de diciembre la Comisión Europea propuso una serie de medidas para modernizar y hacer que el sistema del impuesto sobre el valor añadido de la UE funcione mejor para las empresas y sea más resiliente frente al fraude mediante la adopción y el fomento de la digitalización. Este nuevo paquete se conoce con el nombre de VIDA (por sus siglas en inglés: *VAT in the Digital Age*). La propuesta presentada también tiene por objeto hacer frente a los retos que plantea, en el ámbito del IVA, el desarrollo de la economía de plataformas.

Los Estados miembros perdieron 93.000 millones de euros en ingresos por IVA en 2020, según las últimas cifras de la brecha recaudatoria del IVA publicadas. Cálculos prudentes indican que una cuarta parte de los ingresos faltantes puede atribuirse directamente al fraude del IVA relacionado con el comercio dentro de la UE. Estas pérdidas son claramente perjudiciales para las finanzas públicas en general en un momento en que los Estados miembros están ajustando sus presupuestos para hacer frente a los efectos sociales y económicos de las recientes subidas de los precios de la energía y la guerra de agresión de Rusia contra Ucrania. Además, los regímenes del IVA en la UE pueden seguir siendo onerosos para las empresas, especialmente para las pymes, y para otras empresas que tienen actividades o desean expandirse más allá de las fronteras.

Las acciones clave propuestas facilitarán a los Estados miembros recaudar anualmente hasta 18.000 millones de euros suplementarios en concepto de ingresos procedentes del IVA, al tiempo que ayudarán a las empresas, incluidas las pymes, a crecer.

Paso a la notificación digital en tiempo real basada en la facturación electrónica para las empresas con actividades transfronterizas en la UE

El nuevo sistema introduce una notificación digital en tiempo real a efectos del IVA basada en la facturación electrónica, que facilitará a los

Estados miembros la valiosa información que necesitan para intensificar la lucha contra el fraude del IVA, especialmente el fraude en cascada. El paso a la facturación electrónica contribuirá a reducir el fraude del IVA en hasta 11.000 millones euros al año y reducirá los costes administrativos y de cumplimiento para los comerciantes de la UE en más de 4.100 millones de euros al año durante los diez próximos años. También garantizará la convergencia de los sistemas nacionales existentes en toda la UE y allanará el camino para los Estados miembros que deseen establecer sistemas nacionales de notificación digital para el comercio nacional en los próximos años.

#### Actualización de las normas del IVA en relación con el transporte de pasajeros y las plataformas de alojamiento de corta duración

Con arreglo a las nuevas normas, los operadores de la economía de plataformas de esos sectores serán responsables de recaudar y remitir el IVA a las autoridades tributarias cuando los proveedores de servicios no lo hagan, por ejemplo, porque sean pequeñas empresas o proveedores individuales. Junto con otras aclaraciones, esto supondrá un método uniforme en todos los Estados miembros y contribuirá a una mayor igualdad de condiciones entre los servicios tradicionales de alojamiento y transporte de corta duración y aquellos en línea. También facilitará la vida a las pymes, que de otro modo tendrían que comprender y cumplir las normas del IVA en todos los Estados miembros en los que desarrollen actividades.

#### Introducción de un registro único a efectos del IVA en toda la UE

Sobre la base del modelo ya existente de «ventanilla única del IVA» para las empresas de compras en línea, la propuesta presentada hoy permitirá a las empresas que vendan a consumidores de otro Estado miembro registrarse una sola vez a efectos del IVA en toda la UE y cumplir sus obligaciones en la materia a través de un portal en línea único en una sola lengua. Se calcula que esta medida podría ahorrar a las empresas, especialmente a las pymes, unos 8.700 millones de euros en costes administrativos y de registro a lo largo de diez años. Otras medidas para mejorar la recaudación del IVA incluyen la obligatoriedad de la «ventanilla única de importación» para determinadas plataformas que facilitan las ventas a los consumidores en la UE.

#### Próximas etapas

El paquete de propuestas presentado adopta la forma de enmiendas a tres textos legislativos de la UE: la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA<sup>15</sup>, el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo<sup>16</sup> y el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo sobre cooperación administrativa<sup>17</sup>.

Las propuestas legislativas se presentarán al Consejo para su aprobación y al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social para su consulta.

El 12 de diciembre de 2022 la Comisión presentó las propuestas al Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales (Fiscalidad Indirecta) del Consejo, y a partir de enero de 2023 se empezarán los debates bajo la Presidencia sueca.

### **3.2. Preguntas y respuestas sobre el IVA en la era digital**

#### **3.2.1. Nueva propuesta**

##### ¿Por qué propone la Comisión este paquete?

El actual sistema de IVA para el comercio dentro de la UE tiene casi 30 años de antigüedad y, a pesar de algunas mejoras recientes, no ha seguido el ritmo de los avances tecnológicos, la economía digital, los cambios en los modelos comerciales o la globalización.

Al mismo tiempo, las nuevas cifras publicadas muestran que la 'brecha del IVA' (la diferencia entre los ingresos esperados del IVA y los realmente recaudados) se situó en 93.000 millones de euros en la UE en 2020. Las estimaciones conservadoras sugieren que una cuarta parte de esta cifra puede ser directamente atribuido al fraude del IVA relacionado con el comercio de la UE, que sigue siendo un problema importante en la UE. En un momento en que los gobiernos necesitan ingresos sostenibles para ayudar a capear la incertidumbre económica actual, debemos acelerar con urgencia los esfuerzos para mitigar estas pérdidas.

Las empresas que quieren aprovechar el Mercado Único, especialmente las PYME, actualmente tienen que lidiar con hasta 27 sistemas naciona-

<sup>15</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex:32006L0112>

<sup>16</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A32011R0282>

<sup>17</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/ALL/?uri=CELEX%3A32010R0904>

les de IVA diferentes, cada uno con sus propias obligaciones de información por separado. Esta fragmentación puede suponer una carga administrativa y costes financieros considerables para las empresas que intentan crecer o introducirse en otros mercados de la UE. Al mismo tiempo, la falta de claridad sobre cómo debe tratarse la economía de la plataforma en línea a efectos del IVA ha llevado a un campo de juego injusto con la economía más tradicional, especialmente en los sectores de alojamiento y transporte.

Para abordar estos problemas, la Comisión se comprometió en su Plan de Acción Fiscal 2020 a presentar medidas para modernizar las obligaciones de declaración del IVA, reforzar la capacidad de los Estados miembros para realizar un seguimiento de las transacciones transfronterizas, avanzar hacia un registro único del IVA en la UE para las empresas y actualizar Reglas de IVA para la economía de plataforma.

#### ¿Qué se está proponiendo?

El paquete del IVA en la era digital aprovecha al máximo los avances tecnológicos y digitales para ofrecer un sistema de IVA actualizado que es más resistente contra el fraude del IVA. Permitirá a los Estados miembros recuperar 11.000 millones de euros más cada año durante los próximos diez años en ingresos por IVA actualmente no recaudados. Al mismo tiempo, la propuesta ayudará a las empresas de la UE, especialmente a las PYME.

En detalle, la Comisión Europea ha presentado propuestas para:

- Un paso a la presentación de informes digitales en tiempo real basados en la facturación electrónica para las empresas que operan de manera transfronteriza en la UE y un marco armonizado para las transacciones nacionales: el nuevo sistema introduce informes digitales en tiempo real basados en transacciones a efectos del IVA, basados en facturación electrónica. Una vez que esté operativo, el sistema brindará a los Estados miembros información valiosa que necesitan para controlar las transacciones transfronterizas e intensificar la lucha contra el fraude del IVA transfronterizo, al tiempo que reduce los costos administrativos y de cumplimiento para las empresas. Para hacer el mejor uso de estos datos para el control del IVA y la lucha contra el fraude, los Estados miembros también estarán equipados con las herramientas de cooperación administrativa adecuadas. El paso a la facturación electrónica ayudará a reducir el fraude del IVA hasta en 11 000 millones de euros al año.
  - Reglas actualizadas del IVA para el transporte de pasajeros y las plataformas de alojamiento a corto plazo: según las nuevas reglas, los propios operadores de la economía de plataforma serán considerados responsables de recaudar el IVA cuando los proveedores de servicios no lo hagan (porque son, por ejemplo, una pequeña empresa que generalmente no requiere registrarse, para el IVA) y para remitir este IVA a las autoridades fiscales. Esto, junto con otras aclaraciones, garantizará un enfoque uniforme en todos los Estados miembros y contribuirá a una mayor igualdad de condiciones entre los servicios de transporte y alojamiento en línea y tradicionales. También simplifica la vida de las pymes que utilizan las plataformas, ya que ya no necesitarán comprender y garantizar el cumplimiento de las normas del IVA, a menudo en otros Estados miembros.
  - La introducción de un registro único del IVA en toda la UE: basándose en el modelo de "ventanilla única" ya existente para los comerciantes de comercio electrónico, la propuesta reducirá aún más las circunstancias en las que las empresas que desean vender a consumidores en más de un Estado miembro tienen que registrarse en otros Estados miembros. Con esta reforma, los comerciantes que operan de manera transfronteriza pueden optar por registrarse en un solo Estado miembro para sus ventas a consumidores en toda la UE y para sus transferencias de mercancías para su almacenamiento en otros Estados miembros.
- Después de registrarse en un Estado miembro, podrán cumplir con sus obligaciones de IVA a través de un único portal en línea e interactuar únicamente con la administración tributaria de ese Estado miembro en un idioma, aunque sus ventas sean en toda la UE. Las empresas más pequeñas, en particular aquellas que desean expandirse, se beneficiarán de la administración mucho más simple introducida por las nuevas reglas.

La propuesta también obliga a las plataformas en línea a registrarse en el sistema de ventanilla única de importación (*Import One Stop Shop - IOSS*), lo que mejorará aún más el cumplimiento del IVA.

En general, las medidas anunciadas deberían ayudar a los Estados miembros a recaudar hasta 18.000 millones EUR más al año en ingresos por IVA durante los próximos diez años. Las empresas deberían ahorrar 5.000 millones de euros al año en costes de cumplimiento en general en el mismo período.

### 3.2.2. Requisitos de informes digitales

#### ¿Cómo contabilizan actualmente el IVA las empresas de la UE?

En la actualidad, las empresas que venden en los Estados miembros de la UE deben presentar una "declaración recapitulativa" a su autoridad fiscal nacional que proporciona una descripción general de los bienes y servicios que han vendido a empresas en otros Estados miembros de la UE durante ese período y que son imposables en ese Estado miembro. Luego, esa información se comparte con otros Estados miembros, lo que ayuda a las autoridades fiscales a garantizar que el IVA se contabiliza y remite correctamente.

Sin embargo, las empresas actualmente solo están obligadas a completar estados recapitulativos tan solo cuatro veces al año en algunos Estados miembros. Dado que el fraude del IVA puede ocurrir en un abrir y cerrar de ojos, estos requisitos de información no permiten que las autoridades detecten rápidamente transacciones sospechosas o fraudulentas. La información llega a los demás Estados miembros demasiado tarde, hasta cuatro meses después en el mejor de los casos. La información tampoco es lo suficientemente detallada, lo que socava gravemente la capacidad de los Estados miembros para luchar contra el fraude del IVA.

Al mismo tiempo, algunos Estados miembros ya han introducido soluciones de informes digitales en tiempo real para transacciones nacionales, con un éxito considerable. Pero esta acción individual puede, a su vez, conducir a la fragmentación en toda la UE, lo que se traduce en una carga media de 4.000 millones EUR al año para las empresas y en la ineficiencia de los controles transfronterizos.

#### ¿Cómo funcionará el nuevo sistema en la práctica?

Una vez que las nuevas reglas estén en vigor, las empresas de la UE emitirán facturas electrónicas para transacciones transfronterizas de empresa a empresa e informarán automáticamente a su administración tributaria sobre un subconjunto de datos de esas facturas de acuerdo con un estándar europeo. Ya no necesitarán informar mensualmente a través de "estados de cuenta recapitulativos" como lo hacen ahora, ya que esta información estará disponible a través de sus facturas electrónicas.

Para hacer el mejor uso de los datos informados, las administraciones tributarias nacionales los compartirán a través de un nuevo sistema informático que también respaldará el análisis conjunto. De esta forma, el nuevo sistema garantiza que las autoridades de los Estados miembros estén plenamente informadas de las transacciones en tiempo real, lo que les permite detectar y abordar problemas y casos de fraude del IVA de forma inmediata. La eliminación de los engorrosos requisitos de información existentes y el paso a la facturación electrónica ahorrarán a las empresas de la UE una media de más de 4.100 millones EUR al año en costes de cumplimiento durante los próximos diez años. La facturación electrónica también ofrece a las empresas la oportunidad de automatizar aún más su negocio y optimizar sus cadenas de suministro.

Por último, el marco actualizado permitirá a todos los Estados miembros introducir la facturación electrónica obligatoria para las transacciones nacionales de empresa a empresa, si así lo desean, siempre que se ponga a disposición de las empresas el mismo estándar europeo. Actualmente, los Estados miembros deben buscar y obtener una excepción a la actual Directiva del IVA para permitir esto. Para los Estados miembros que ya han implementado un sistema de facturación electrónica nacional, la propuesta prevé que los requisitos de información deben converger con el nuevo estándar de información paneuropeo para 2028, lo que generará más ahorros para las empresas.

#### ¿Qué es el fraude del comerciante faltante (*Missing Trader*) y cómo ayudará el nuevo sistema de informes a abordarlo?

El fraude del IVA del comerciante faltante o

fraude intracomunitario de comerciante faltante (también llamado fraude carrusel cuando se repite como un carrusel) aprovecha el hecho de que el IVA no se cobra inmediatamente en las transacciones de bienes entre empresas entre los Estados miembros de la UE (es decir, el proveedor no tiene que cargar el IVA en su transacción y el adquirente tiene que dar cuenta del IVA adeudado).

Por ejemplo, cuando un comerciante registrado en el sistema IVA compra bienes de otro Estado miembro, no paga el IVA al proveedor, pero está obligado a cobrar y contabilizar el IVA en sus adquisiciones en su propio Estado miembro.

Por otro lado, los proveedores no tienen que aplicar el IVA sobre sus ventas y tienen derecho a reclamar el IVA que ya han pagado. Los estafadores pueden aprovechar el sistema adquiriendo bienes libres de IVA y revendiéndolos en el mercado interno con IVA incluido, a un precio más bajo que los competidores.

El fraude se produce cuando ese IVA no se repercute en las autoridades nacionales. La primera empresa de la cadena en el Estado miembro de adquisición (el comerciante faltante) puede simplemente desaparecer, llevándose consigo el IVA recaudado. Este tipo de fraude ocurre muy rápido. Los comerciantes faltantes pueden desaparecer después de unos meses, lo que hace que la detección del fraude y la posterior aplicación del IVA faltante sean un verdadero desafío para las autoridades fiscales que, actualmente, dependen de la información mensual o trimestral de los contribuyentes.

Si garantizan que los Estados miembros en cuestión dispongan de información digital en tiempo real sobre las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, estarán en una posición mucho mejor para tomar medidas enérgicas más rápidamente y hacer frente a este fraude.

### 3.3.3. El IVA en la economía de plataformas

#### ¿Cómo se trata actualmente la economía de plataformas a efectos del IVA?

La economía de las plataformas ha experimentado un auge en los últimos años, con plataformas en línea que actúan como intermediarios entre los proveedores de ciertos servicios y los consumidores. Según las normas actuales del IVA, son los proveedores de servicios subyacentes, por ejemplo, la persona que alquila un apar-

tamento, quien está obligada a recaudar y remitir el IVA a las autoridades fiscales.

Pero muchos proveedores subyacentes, ya sea una persona física o una pequeña empresa, no saben que pueden estar sujetos al IVA por los servicios que ofrecen. Incluso cuando están informados, puede ser difícil familiarizarse con el sistema del IVA y cumplir con sus obligaciones en materia de IVA.

Al mismo tiempo, las economías de escala y la gran cantidad de usuarios de estas plataformas, particularmente en los sectores de alojamiento y transporte de pasajeros, hacen que estos proveedores ahora compitan directamente con los proveedores tradicionales registrados con IVA, como hoteles y empresas de transporte privado.

#### ¿Qué cambiará?

Las nuevas reglas anunciadas aclaran que las plataformas intermediarias en los sectores de alojamiento a corto plazo y transporte de pasajeros deben garantizar la recaudación y el pago del IVA sobre las ventas que facilitan cuando el proveedor subyacente no lo ha hecho. Con ello se eliminará la actual desigualdad en materia de IVA que sufren los operadores tradicionales de estos sectores. Además, las estimaciones muestran que este simple cambio debería generar hasta 6.600 millones EUR al año en ingresos adicionales por IVA para los Estados miembros durante los próximos diez años. Disposiciones similares ya están en funcionamiento en otras partes del mundo, como por ejemplo en Canadá, y funcionan sin problemas.

Paralelamente, y al estandarizar la información que se debe proporcionar a las autoridades, las propias plataformas ahorrarán colectivamente 48 millones de euros al año durante el mismo período de 10 años.

También se beneficiarán las PYME que alquilen propiedades en otro Estado miembro a través de una plataforma en línea, y que puedan verse obligadas a registrarse y cobrar el IVA en ese Estado miembro. Según las nuevas reglas, la plataforma podrá contabilizar este IVA en nombre de la PYME.

Finalmente, la nueva propuesta aclara definitivamente que el alquiler de alojamiento de corta duración no está exento de IVA en la UE.

#### ¿Cómo funcionará en la práctica?

Según las normas actuales del IVA, un hotel en una gran ciudad europea, por ejemplo, se enfrenta a la competencia de una plataforma que puede facilitar miles de listados en la misma ciudad, muchos de los cuales no están sujetos a impuestos.

Según las nuevas reglas, cuando el proveedor subyacente de transporte de pasajeros o alojamiento a corto plazo no cobra el IVA, la plataforma cobrará el IVA en su nombre. La plataforma recaudará el IVA del cliente y lo remitirá a las autoridades fiscales. Las operaciones diarias de los proveedores subyacentes no se ven afectadas: el IVA simplemente se agrega automáticamente al precio que se muestra en la plataforma.

Al igual que otras empresas que se ocupan de los suministros transfronterizos, cuando el suministro se realice en un Estado miembro en el que no esté establecida la plataforma, podrán declarar el IVA a través de las medidas de simplificación existentes, como la ventanilla única y el sujeto pasivo.

### 3.3.4. Registro único de IVA en la UE

#### ¿Cómo ha seguido el sistema del IVA de la UE el ritmo de la era digital en lo que respecta al registro del IVA?

Se han hecho grandes progresos en los últimos años para hacer que el sistema del IVA de la UE sea lo más fácil posible de usar para las empresas que venden a los consumidores en toda la UE, en particular en línea. Desde julio de 2021, un nuevo sistema en línea (los portales 'One Stop Shop', o OSS, e 'Import One Stop Shop', o IOSS) permite a las empresas declarar y remitir el IVA adeudado en sus ventas transfronterizas de bienes y servicios a los consumidores dentro de la UE a través de la administración de un Estado miembro y en un idioma elegido.

Sin embargo, algunos comerciantes que desean vender bienes a consumidores dentro de un Estado miembro distinto al suyo aún deben registrarse en esos otros Estados miembros a efectos del IVA. El mismo problema afecta a los comerciantes que simplemente quieren trasladar existencias a otro Estado miembro para su almacenamiento. Registrarse para el IVA puede llevar mucho tiempo y ser costoso, con un costo mínimo de 1200 € por Estado miembro, particularmente costoso para las pymes, las empresas emergentes y las empresas que buscan expan-

dirse.

#### ¿Cómo abordará el problema?

Ahora tenemos que dar un paso más ampliando el OSS para incluir ventas adicionales, dando así a las empresas la posibilidad de registrarse solo una vez en un Estado miembro para sus suministros en toda la UE, incluso cuando simplemente quieren trasladar existencias a otro Estado miembro en para ser vendido allí directamente a los consumidores en una etapa posterior.

La "ventanilla única" ampliada les permitirá hacerse cargo de sus obligaciones de IVA a través de un único portal en línea y en un solo idioma.

Además, al ampliar la disposición del proveedor considerado, las plataformas en línea también recaudarán el IVA adeudado con respecto a las ventas a través de sus plataformas realizadas por comerciantes establecidos en la UE, lo que simplifica aún más las obligaciones del IVA para estos comerciantes de la UE, especialmente las PYME. Las estimaciones muestran que las empresas, el 93 % de las cuales son pymes, ahorrarán 800 millones de euros anuales en costes relacionados con el registro del IVA.

De acuerdo con la propuesta, las empresas de un Estado miembro que tengan acciones en otro también podrán vender bienes a otra empresa en el segundo Estado miembro, donde la empresa beneficiaria pagará el IVA en ese Estado miembro (según el mecanismo de inversión del sujeto pasivo) sin que el proveedor deba registrarse por separado a efectos del IVA. Las empresas en esta situación actualmente tienen que registrarse a efectos del IVA en otros Estados miembros solo para vender esas acciones a otra empresa.

Ejemplo 1:

En la actualidad, un mayorista de flores y plantas con sede en Francia que tenga existencias de semillas y plantas en Alemania, España y Polonia para venderlas a los consumidores en una fecha posterior, debe registrarse y cumplir las normas de administración del IVA en cada uno de estos Estados miembros.

Bajo el nuevo sistema, este mayorista tendrá la posibilidad de registrarse para el IVA en toda la UE solo una vez y podrá encargarse de toda su administración del IVA a través del portal en línea, en un solo idioma. Esto le ahorrará dinero y

tiempo que puede invertir en su negocio.

Ejemplo 2:

Si el mismo mayorista quiere vender a otras empresas en los Estados miembros en los que tiene existencias, podrá aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Esto le permitirá evitar el registro en esos Estados miembros, ya que la empresa que adquiera los bienes declarará y pagará el IVA adeudado.

¿Qué cambia para las plataformas en línea que venden en la UE?

La nueva propuesta también obliga a las plataformas que venden productos de terceros países a consumidores de la UE a registrarse en el IOSS. Este movimiento garantizará aún más que el IVA se cobre en todos los bienes elegibles vendidos en la UE, lo que a su vez asegurará los ingresos para los Estados miembros y traerá un campo de juego más equitativo para las empresas de la UE.

Por separado, las plataformas en línea que facilitan la venta de bienes a un consumidor final en la UE serán responsables de la recaudación y pago del IVA ("proveedor considerado"), ya sea que estén ubicados dentro o fuera de la UE. Además, las plataformas también se convertirán en el proveedor considerado para las transferencias de bienes de proveedores subyacentes a otros Estados miembros, antes de su venta. Las opciones de simplificación de OSS también están disponibles para que las plataformas declaren y paguen el IVA adeudado en todos esos suministros.

¿Qué otros cambios se proponen para mejorar el sistema de ventanilla única?

La 'ventanilla única' (OSS) y la 'ventanilla única de importación' (IOSS) permiten a las empresas declarar y remitir el IVA adeudado sobre sus ventas de bienes y servicios dentro de la UE, y sobre las importaciones de bienes de bajo valor en la UE.

En ese sentido, el sistema fue diseñado para simplificar el cumplimiento del IVA para las ventas de compras en línea transfronterizas e introducir una mayor transparencia para los compradores de la UE en lo que respecta a los precios y la elección del consumidor. También contribuye a un sistema fiscal más justo y sencillo en la UE, ya la modernización del IVA en consonancia con las realidades del mercado del comercio elec-

trónico.

Las cifras que surgen tras una evaluación ex post de los primeros 6 meses de aplicación del paquete de comercio electrónico apuntan a una implementación exitosa del nuevo sistema con los Estados miembros recaudando aproximadamente 8.000 millones EUR en ingresos por IVA a través de los portales OSS e IOSS, lo que equivale a aproximadamente 16.000 millones de euros sobre una base anual.

Ahora que los sistemas OSS e IOSS están completamente operativos, la Comisión propone más simplificaciones específicas que pueden ofrecer una experiencia aún mejor para los comerciantes y clientes de comercio electrónico. Estas son:

- Actualización de los sistemas para reflejar la entrada en vigor de las nuevas normas del IVA que rigen los tipos del IVA y el régimen del IVA para las PYME
- Proceso de corrección más rápido y eficiente
- Mejora de los intercambios de información entre las autoridades fiscales y aduaneras.

#### 4. IMPUESTOS ESPECIALES

Durante el mandato de la Presidencia checa, 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:

- Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía;
- Mecanismo de ajuste en frontera por carbono, para garantizar la integridad medioambiental de las políticas de la UE y evitar la fuga de carbono de un modo compatible con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Estas dos iniciativas habían sido presentadas por la Comisión Europea en julio de 2021 dentro de un paquete legislativo más amplio, denominado "Objetivo 55" (*Fit for 55*, en inglés).

Y en el contexto actual de la agresión de la Federación Rusa contra Ucrania, la Unión Europea, al igual que muchas otras regiones del mundo, se enfrenta a un fuerte aumento de los precios de la energía. Esto constituye una gran preocupación para los ciudadanos, las empresas, las

instituciones europeas y los gobiernos de toda la UE.

#### 4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía

##### Introducción

El 14 de julio de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición)<sup>18</sup> (en lo sucesivo, «propuesta de DFE»).

La propuesta de DFE forma parte integrante del paquete de medidas «Objetivo 55»<sup>19</sup> y, por tanto, contribuye a poner en práctica los ambiciosos objetivos de la UE: reducir las emisiones en al menos un 55 % para 2030, con respecto a los niveles de 1990, y lograr la neutralidad climática a más tardar en 2050.

La propuesta de DFE tiene los siguientes objetivos:

- a) ofrecer un marco adaptado que permita contribuir a realizar los objetivos de la UE de aquí a 2030 y a la consecución de la neutralidad climática de aquí a 2050 en el contexto del Pacto Verde Europeo; a tal fin, es preciso armonizar la imposición de los productos energéticos y de la electricidad con las políticas de la UE en materia de energía, medio ambiente y clima, y contribuir así los esfuerzos de la UE por reducir las emisiones;
- b) proporcionar un marco que preserve y mejore el mercado interior de la UE mediante la actualización del ámbito de aplicación de los productos energéticos imposables y de la estructura de los tipos impositivos, y a través de la racionalización del uso de las exenciones y reducciones fiscales por parte de los Estados miembros; y
- c) preservar la capacidad de generar ingresos para los presupuestos de los Estados miembros.

El Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones emitieron sus dictámenes el 20 de enero de 2022<sup>20</sup> y el 27 de abril de 2022<sup>21</sup>, respectivamente. Aún está pendiente el dictamen del Parlamento Europeo.

<sup>18</sup> 10872/21.

<sup>19</sup> 10849/21.

<sup>20</sup> 5615/22.

<sup>21</sup> <https://webapi2016.COR.europa.eu/v1/documents/cor-2021-04801-00-00-ac-tra-es.docx/content>

##### Situación actual

El análisis técnico de la propuesta de DFE se puso en marcha en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta – Impuestos Especiales / Fiscalidad de la Energía) en septiembre de 2021. El 7 de diciembre de 2021, durante la Presidencia eslovena, como punto «A», el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros tomó nota del informe de la Presidencia sobre la situación de los trabajos relativos a las propuestas de paquete de medidas «Objetivo 55» tratadas por dicho Consejo, incluida la propuesta de DFE<sup>22</sup>. El 17 de junio de 2022, durante la Presidencia francesa, como punto «A», el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros tomó nota del informe de la Presidencia sobre la situación de los trabajos relativos a la propuesta de DFE<sup>23</sup>.

Basándose en los progresos realizados por las Presidencias anteriores, la Presidencia checa llevó a cabo intensos trabajos sobre la propuesta de DFE; su objetivo era avanzar todo lo posible en este expediente. El análisis técnico de la propuesta se realizó en las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» celebradas los días 19 de julio, 12 de septiembre, 12 de octubre, 10 y 17 de noviembre de 2022.

En julio de 2022, la Presidencia checa presentó un texto transaccional que abarcaba toda la propuesta de DFE y elaboró unos textos transaccionales revisados para las siguientes reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales».

La Presidencia checa facilitó amplias explicaciones al Grupo «Cuestiones Fiscales», en particular en forma de notas explicativas sobre temas específicos, lo que las delegaciones apreciaron. La Presidencia checa abordó una amplia variedad de cuestiones planteadas por las delegaciones, y consiguió acercar posiciones y encontrar soluciones transaccionales, respetando los objetivos medioambientales a largo plazo de la UE.

Algunos de los temas más debatidos durante la Presidencia checa, en los que, en general, los Estados miembros prestaron un amplio apoyo, fueron los siguientes:

- a) La supresión del principio de «niveles iguales de imposición» dentro de la misma categoría de productos, con el fin de dar a los Estados miem-

<sup>22</sup> 14574/21.

<sup>23</sup> 9874/22.

bros más flexibilidad para establecer sus políticas fiscales en función de la suficiente consecución de los objetivos medioambientales a través de la clasificación vertical de las categorías, y para evitar situaciones paradójicas en las que los tipos impositivos nacionales sobre los productos tuvieran que reducirse, disminuyendo así los ingresos fiscales en algunos Estados miembros;

b) El gravamen de forma independiente de la electricidad sin hacer referencia alguna a los productos energéticos, a fin de permitir a los Estados miembros aplicar una política fiscal más adaptada;

c) El tratamiento fiscal de los productos más sensibles, en particular la posibilidad de aplicar excepciones limitadas en el tiempo para dichos productos (biomasa, gas natural, gas licuado de petróleo, hidrógeno, etc.), con el fin de ofrecer a los Estados miembros más flexibilidad para la adaptación;

d) La reintroducción del concepto de imposición de la electricidad y del gas natural en función de sus niveles cuantitativos de consumo y de su uso profesional y no profesional;

e) El aumento gradual del nivel mínimo de imposición de la UE (en dos etapas) con el fin de ofrecer a los Estados miembros un mayor nivel de seguridad jurídica y reducir la carga administrativa para la transposición nacional;

f) La posibilidad para los Estados miembros, en cierta medida, de definir el concepto de hogares vulnerables, teniendo en cuenta las circunstancias nacionales y el ángulo social en general;

g) Las definiciones de productos renovables y de bajas emisiones de carbono, en particular integrando dichas definiciones en la DFE en lugar de referirse a actos jurídicos no fiscales;

h) El tratamiento fiscal de los productos mixtos, en particular la adaptación del sistema a las necesidades prácticas de las empresas y las administraciones tributarias, reforzando el sistema en materia de fraude fiscal y mejorando su seguridad jurídica;

i) La aclaración de las definiciones de los procesos metalúrgicos y mineralógicos y el establecimiento de un marco temporal para su imposición;

j) La introducción de una opción para que los Estados miembros apliquen impuestos a la elec-

tricidad utilizada para el transporte ferroviario, el metro, el tranvía y el trolebús en una fase posterior.

Si bien la Presidencia checa considera que el debate sobre los temas mencionados se desarrolló de manera eficaz en el Grupo «Cuestiones Fiscales», quedan pendientes algunas tareas técnicas para alcanzar soluciones aceptables para todos los Estados miembros. Algunos Estados miembros aún no están en condiciones de apoyar el texto de la Presidencia o tienen reservas de estudio; no obstante, la mayoría de los Estados miembros expresaron una opinión favorable sobre los cambios propuestos y el camino a seguir.

Algunos de los temas debatidos durante la Presidencia checa, en los que se ha avanzado hasta cierto punto pero aún es necesario seguir trabajando, son los siguientes:

a) El ritmo de la aplicación gradual de las nuevas normas y de la supresión de algunas exenciones para los sectores de la aviación y marítimo, incluida la pesca, teniendo en cuenta al mismo tiempo las especificidades geográficas de los Estados miembros;

b) Los niveles mínimos de imposición de la UE, teniendo en cuenta los objetivos medioambientales de la propuesta de DFE (por ejemplo, se ha debatido un enfoque gradual en dos fases, pero hasta ahora no se ha iniciado ningún debate sobre los niveles exactos de imposición);

c) Más tiempo para la adaptación a las nuevas normas a través de diferentes períodos transitorios, que deben considerarse conjuntamente en todo el marco de la futura DFE y también en el contexto de las actuales circunstancias geopolíticas y la combinación energética de los Estados miembros;

d) La interacción entre la futura DFE y otros expedientes incluidos en el paquete «Objetivo 55», como el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE<sup>24</sup>, y con las ayudas estatales (en particular, el Reglamento General de Exención por Categorías, actualmente en fase de revisión).

A pesar del intenso trabajo realizado sobre el expediente de la DFE, la complejidad del mismo ha impedido hasta ahora la celebración de un acuerdo. Sin embargo, la Presidencia che-

<sup>24</sup> 10875/21.

ca consideró que los Estados miembros se han comprometido a proseguir los trabajos sobre el expediente, en particular sobre los temas antes mencionados, con el fin de encontrar soluciones transaccionales y, en última instancia, alcanzar un acuerdo unánime lo antes posible.

Uno de los temas debatidos en Praga el 14 de julio de 2022 durante la reunión del Grupo de Alto Nivel informal fue «Medidas fiscales para contrarrestar el actual aumento de los precios de la energía en la UE». Este debate proporcionó una valiosa base también en el contexto de las deliberaciones en curso sobre la propuesta de DFE.

El Grupo «Cuestiones Fiscales» estudió la propuesta de DFE desde el punto de vista técnico los días 19 de julio, 12 de septiembre, 12 de octubre, 10 de noviembre y 17 de noviembre de 2022.

En julio de 2022, la Presidencia checa presentó un texto transaccional que abarcaba toda la propuesta de DFE y elaboró unos textos transaccionales revisados para las siguientes reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales». El texto transaccional más reciente de la Presidencia figura en el documento WK 14524/2022.

La Presidencia checa facilitó amplias explicaciones al Grupo «Cuestiones Fiscales», en particular en forma de notas explicativas sobre temas específicos. La Presidencia checa abordó una amplia variedad de cuestiones planteadas por las delegaciones, y consiguió acercar posiciones y encontrar soluciones transaccionales, sin socavar los objetivos medioambientales a largo plazo de la UE.

Las delegaciones dieron un amplio apoyo a los cambios más debatidos, pero algunas no estaban aún en condiciones de apoyar el texto de la Presidencia o tenían reservas de estudio. Por lo tanto, es necesario seguir trabajando para alcanzar un compromiso sobre las cuestiones pendientes más delicadas.

El 6 de diciembre de 2022, el Consejo ECOFIN mantuvo un debate de orientación sobre la propuesta de DFE con el fin de obtener orientación política sobre la manera de avanzar.

Pero las profundas divisiones entre los Estados miembros han estancado las negociaciones.

Una de las razones es que la República Checa y otros Estados de Europa Central dejaron en claro que no apoyarían una política que podría au-

mentar el costo de la calefacción o la conducción en un momento en que sus ciudadanos ya están luchando para llegar a fin de mes.

## 4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

### Introducción

El 14 de julio de 2021, la Comisión adoptó una propuesta para un nuevo mecanismo de ajuste en frontera por emisiones de carbono (CBAM, por sus siglas en inglés: *carbon border adjustment mechanism*). En concreto, la propuesta CBAM es uno de los 14 expedientes de la Comisión para hacer frente al cambio climático (Paquete *Fit for 55*), un conjunto de propuestas encaminadas a revisar y actualizar la legislación de la UE y poner en marcha nuevas iniciativas con el fin de garantizar que las políticas de la UE se ajusten a los objetivos climáticos acordados por el Consejo y el Parlamento Europeo, y reducir la emisión de gases de efecto invernadero en un 55% para el año 2030 en comparación con los niveles de 1990.

CBAM es un expediente no autónomo: su puesta en marcha responde a la futura retirada de las asignaciones gratuitas de derecho de emisión del sistema EU ETS (*EU Emissions Trading System*: el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE), y nace para evitar que la industria haga las maletas y vaya a jurisdicciones menos ambiciosas con el medioambiente. A través de este mecanismo, el coste de los productos se equipara dentro y fuera de la UE en cuanto al precio de CO<sub>2</sub> consumido.

Para ofrecer a las empresas y a otros países seguridad jurídica y estabilidad, el Mecanismo de Ajuste en Frontera del Carbono se introducirá gradualmente y se aplicará inicialmente sólo a un número seleccionado de productos con alto riesgo de fuga de carbono: hierro y acero, cemento, fertilizantes, aluminio y generación de electricidad. A partir de 2023 se aplicará un sistema simplificado de CBAM, en el que los importadores tendrán que notificar las emisiones integradas en sus mercancías sin pagar un ajuste financiero (para determinados productos), con el objetivo de facilitar una implantación fluida y facilitar el diálogo con terceros países.

Una vez que el sistema definitivo entre en pleno funcionamiento en 2026, los importadores de la UE deberán declarar anualmente la cantidad de bienes y la cantidad de emisiones integradas

en el total de bienes que importaron a la UE el año anterior, y entregar la cantidad correspondiente de certificados CBAM.

### Negociaciones

El 15 de marzo de 2022, el Consejo de la Unión Europea acordó una orientación general sobre el CBAM. Los 27 Ministros de Economía y Finanzas (Consejo ECOFIN) llegaron a un acuerdo sobre su estructura, pero eludieron elementos más delicados, como el ritmo de eliminación progresiva de los derechos de emisión gratuitos y el destino de los ingresos de la CBAM. Ello, con la idea de abordar estas cuestiones en el marco de las negociaciones del régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (EU ETS).

La posición del Consejo sobre la revisión del régimen de derechos de emisión gratuitos fue acordada el 28 de junio durante la reunión de los 27 Ministros de Medio Ambiente. Entonces, el Consejo respaldó la propuesta de poner fin progresivamente a los derechos de emisión gratuitos para los sectores afectados por el CBAM, a lo largo de un período de diez años, entre 2026 y 2035. Sin embargo, el Consejo aceptó una reducción más lenta al principio y un ritmo de reducción acelerado al final de este periodo de diez años.

En las negociaciones, España defendió 4 prioridades:

a) CBAM debe ser un instrumento creíble a nivel internacional: es decir, tiene que ser compatible con las normas de la OMC.

b) Que la electricidad se incluya en el Anexo 1, ya que se importa una pequeña cantidad de Marruecos.

c) Modelo de gobernanza. La propuesta inicial era que los EEMM utilizaran sus estructuras para poner en marcha este mecanismo, pero las negociaciones centralizaron este modelo.

d) Intentar que la industria española se vea lo menos afectada posible. La industria ha hecho sus labores de lobby, para introducir los temas que les preocupan:

- El plazo de retirada de las asignaciones gratuitas
- La incorporación de las emisiones indirectas (las que dependen de la electricidad consumida durante el proceso de produc-

ción)

- Las exportaciones (vender fuera de la UE será más caro)

Paralelamente, en el Parlamento Europeo, el proyecto de informe presentado en diciembre de 2021 por Mohammed Chahim, ponente sobre el CBAM en la Comisión ENVI del PE, propuso una revisión completa de la propuesta de la Comisión con mayores ambiciones en términos de alcance, calendario y gobernanza.

Posteriormente, el 17 de mayo, la Comisión ENVI propuso, entre otras cosas, la eliminación progresiva de los derechos de emisión gratuitos para 2030, la creación de una autoridad central para la CBAM y la ampliación de los ámbitos sectoriales y de emisiones de la CBAM. A pesar del intento de los grupos Renew y S&D de proponer un nuevo retraso para la eliminación completa de los derechos gratuitos (2032 en lugar de 2030), la propuesta finalmente no se votó durante el Pleno del 8 de junio.

El 15 de junio, los tres grupos políticos más grandes del Parlamento (PPE, S&D y Renew) acordaron un nuevo conjunto de compromisos sobre la revisión del CBAM y ETS que refuerzan la posición de la Comisión, pero siguen siendo más débiles que el informe ENVI. El paquete de compromiso actualizado se votó finalmente en el Pleno el 22 de junio. Esto es lo más relevante del texto aprobado:

a) Productos: El ámbito de aplicación de los productos CBAM debe ampliarse para incluir los productos químicos orgánicos, los plásticos, el hidrógeno y el amoníaco.

b) Alcance: Además de las emisiones directas, el cálculo de las emisiones incorporadas de los productos CBAM incluidos en el ámbito de aplicación también debería incluir las "emisiones indirectas".

c) Periodo transitorio ampliado: El periodo transitorio de la CBAM seguirá comenzando el 1 de enero de 2023, pero finalizará el 1 de enero de 2027.

d) Plena aplicación anticipada de la CBAM: La plena aplicación de la CBAM en 2032, tres años antes de lo propuesto por la Comisión Europea. Esto se alinearán con la eliminación progresiva de los derechos de emisión gratuitos en el marco del EU ETS.

e) Autoridad central CBAM: Una única autoridad central de la UE será responsable de la aplicación de la CBAM, en lugar de las autoridades locales de cada Estado miembro de la UE.

f) Ayuda financiera a los países menos desarrollados: Los ingresos generados por la venta de certificados CBAM deben asignarse al presupuesto de la UE, y la UE debe proporcionar posteriormente ayuda financiera, al menos equivalente en valor financiero a los ingresos generados por la venta de certificados CBAM, para apoyar los esfuerzos de los países menos desarrollados para descarbonizar sus industrias manufactureras.

#### Acuerdo provisional

El día 13 de diciembre el Parlamento y el Consejo llegaron a un acuerdo provisional sobre el CBAM. Según lo acordado:

- El CBAM se aplicará inicialmente a: cemento, hierro y acero, aluminio, fertilizantes, electricidad e hidrógeno. El CBAM eventualmente, cuando se implemente por completo, capturará más del 50% de las emisiones de los sectores cubiertos por ETS. En virtud de este acuerdo político, el CBAM entrará en vigor en su fase de transición a partir del 1 de octubre de 2023.

- Antes de que finalice el período de transición, la Comisión evaluará si amplía el ámbito de aplicación a otros bienes con riesgo de fuga de carbono, incluidos los productos químicos orgánicos y los polímeros, con el objetivo de incluir todos los bienes cubiertos por el RCDE para 2030.

- La introducción gradual de CBAM a lo largo del tiempo permitirá una transición cuidadosa para las empresas de la UE y fuera de la UE, así como para las autoridades públicas. Durante este período, los importadores de bienes en el ámbito de las nuevas reglas solo tendrán que reportar las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) integradas en sus importaciones (emisiones directas), sin realizar ningún pago o ajuste financiero. El acuerdo prevé que las emisiones indirectas se incluirán en el alcance después del período de transición, sobre la base de una metodología que se definirá mientras tanto.

- Una vez que el sistema permanente entre en vigor, los importadores deberán declarar cada año la cantidad de bienes importados a la UE en el año anterior y sus GEI integrados. Luego entregarán el número correspondiente de certificados CBAM. El precio de los certificados se

calculará en función del precio medio semanal de subasta de los derechos de emisión del EU ETS (actualmente en negociación) expresado en €/tonelada de CO<sub>2</sub> emitida.

- Además, la gobernanza de CBAM ahora estará más centralizada, con la Comisión a cargo de la mayoría de las tareas. Para fines de 2027, la Comisión realizará una revisión completa de CBAM, incluida una evaluación del progreso realizado en las negociaciones internacionales sobre el cambio climático, así como el impacto en las importaciones de los países en desarrollo, en particular los países menos adelantados.

#### Próximos pasos

Este acuerdo parcial depende de un acuerdo sobre la reforma del sistema EU ETS. El Parlamento y el Consejo tendrán que aprobar formalmente el acuerdo antes de que la nueva ley pueda entrar en vigor. La nueva ley entrará en vigor 20 días después de su publicación en el Diario Oficial de la UE.

### **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 la actualidad, diez Estados miembros siguen participando en esta cooperación reforzada: Alemania, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, España, Francia, Grecia, Italia y Portugal (en lo sucesivo, «los Estados miembros participantes»).

Los aspectos principales de las negociaciones sobre este expediente se resumieron en los informes de 2019 y 2020 del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales<sup>25</sup>.

En las Conclusiones que adoptó en su reunión de los días 17 a 21 de julio de 2020<sup>26</sup> (apartado A29), el Consejo Europeo indicó que «[d]urante los próximos años, la Unión obrará para reformar el sistema de recursos propios e instaurará nuevos recursos propios. [...] en el transcurso del próximo MFP, la Unión trabajará para instaurar otros recursos propios, entre los que podría hallarse

<sup>25</sup> 8891/20, apartados 67 a 70, y 14863/19, apartados 104 a 110.

<sup>26</sup> EUCO 10/20.

un impuesto sobre las transacciones financieras». A este respecto, la Comisión ha aclarado recientemente que<sup>27</sup>, «en caso de que se llegue a un acuerdo acerca de este impuesto sobre las transacciones financieras, la Comisión presentará una propuesta para transferir los ingresos de dicho impuesto al presupuesto de la UE como recurso propio. Si no hay acuerdo para finales de 2022, la Comisión, basándose en evaluaciones de impacto, propondrá un nuevo recurso propio a partir de un nuevo impuesto sobre las transacciones financieras. La Comisión procurará presentar estas propuestas a más tardar en junio de 2024 con vistas a su introducción a más tardar el 1 de enero de 2026».

A finales de 2022 no hubo ningún acuerdo sobre este asunto entre los Estados miembros que participan en la cooperación reforzada.

## 6. IMPUESTOS SOBRE VEHÍCULOS

El 31 de mayo de 2017, la Comisión presentó su propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 1999/62/CE relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras, en lo relativo a determinadas disposiciones en materia de impuestos sobre vehículos<sup>28</sup>.

La propuesta fue presentada junto con otra propuesta de modificación de la Directiva 1999/62/CE en lo relativo a los peajes y las tasas por utilización<sup>29</sup>, dentro del primer paquete de movilidad. Estas dos propuestas juntas tenían por finalidad promover la aplicación de una forma de tarificación vial relacionada con la distancia recorrida, al objeto de incentivar la limpieza y la eficiencia de las actividades de transporte por carretera. Mientras la propuesta sobre peajes y tasas por utilización tenía por objeto ampliar el principio de tarificación vial a más vehículos, eliminar gradualmente las tasas de base temporal (distintivos) y hacer más sencillas y ecológicas las metodologías de cálculo de las tasas, el objetivo de la propuesta sobre la fiscalidad de los vehí-

culos era ofrecer un mayor margen para rebajar los impuestos sobre los vehículos reduciendo gradualmente los importes mínimos de estos impuestos, conforme a lo dispuesto en la Directiva 1999/62/CE.

El Comité Europeo de las Regiones emitió su dictamen sobre la propuesta relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos el 31 de enero de 2018, el Comité Económico y Social Europeo lo hizo el 2 de marzo de 2018 y el Parlamento Europeo el 4 de julio de 2018.

Dado que la propuesta sobre la tarificación vial se adoptó en marzo de 2022, la Presidencia checa decidió proseguir los debates sobre la propuesta relativa a la fiscalidad de los vehículos pesados de transporte de mercancías en el Grupo «Cuestiones Fiscales», habida cuenta de la base jurídica de la propuesta (artículo 113 del TFUE) y del tema principal de la propuesta (fiscalidad).

El Grupo «Cuestiones Fiscales» estudió la propuesta en septiembre y dos textos transaccionales de la Presidencia en octubre. Las principales características del texto transaccional consistían en suprimir el período transitorio y dejar a los Estados miembros una amplia flexibilidad para modificar los tipos impositivos aplicables a los vehículos pesados de transporte de mercancías, así como en introducir una cláusula de revisión para evaluar los efectos de la reducción de los impuestos mínimos.

Muchos de los Estados miembros apoyaron el texto transaccional, pero algunas delegaciones aún no estaban en condiciones de apoyar el texto de la Presidencia. Por consiguiente, en el Consejo ECOFIN de noviembre se decidió que era necesario seguir trabajando para alcanzar un compromiso.

## 7. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

### 7.1. Directiva sobre cooperación administrativa - Mecanismo de «exención»

La Directiva sobre cooperación administrativa (DCA 7)<sup>30</sup> amplía el ámbito de aplicación del intercambio automático de información entre las autoridades tributarias de los Estados miembros a

27 Véase la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 16 de diciembre de 2020, sobre el proyecto de Reglamento del Consejo por el que se establece el marco financiero plurianual para el período 2021-2027 [09970/2020 - C9-0409/2020 - 2018/0166(APP)], Declaración de la Comisión sobre el establecimiento de un recurso propio basado en el impuesto sobre las transacciones financieras.

28 10175/17.

29 9672/17.

30 Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DO L 104 de 25.3.2021, p. 1).

la información comunicada por las plataformas digitales sobre los ingresos y las rentas de los vendedores en dichas plataformas. Las nuevas normas para las plataformas digitales empezarán a aplicarse a partir del 1 de enero de 2023. Los operadores de plataformas tendrán que comunicar la información recopilada del año natural 2023 a más tardar el 31 de enero de 2024. Para eliminar la doble notificación, la DCA7 contiene normas que permiten «eximir» de las obligaciones de comunicación de información derivadas de la DCA7 a los operadores de plataformas de fuera de la UE, fundamentalmente, en caso de que se determine, mediante un acto de ejecución de la Comisión, que los Estados miembros reciben de países no pertenecientes a la UE información equivalente a la comunicada por estos operadores de plataforma a sus autoridades nacionales.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 20 de septiembre de 2022, las delegaciones cambiaron impresiones sobre los aspectos estratégicos relativos a la aplicación de las normas de «exención» de la DCA7, y en su reunión del 27 de octubre de 2022 el Grupo de Alto Nivel recibió información de la Comisión sobre los trabajos en curso en relación con su acto de ejecución.

En este contexto, en la reunión del Grupo de Alto Nivel del 20 de septiembre de 2022, las delegaciones también cambiaron impresiones sobre la correlación de las normas de la DCA7 con el Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio automático de información sobre los ingresos obtenidos a través de plataformas digitales. Este acuerdo fue elaborado por la OCDE, después de que el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE/G-20 aprobara el 29 de junio de 2020 las normas tipo para la comunicación de información por parte de los operadores de plataformas con respecto a los vendedores de la economía colaborativa y la economía de bolsos.

## **7.2. Intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad con territorios no pertenecientes a la UE**

En la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» del 17 de noviembre, las delegaciones cambiaron impresiones sobre la situación actual, los riesgos y las oportunidades en el ámbito del intercambio de información fiscal con países no pertenecientes a la UE, abarcando también aspectos

relativos al marco de protección de los datos personales y su correlación con el trabajo legislativo en materia de cooperación administrativa internacional. En este contexto, las delegaciones debatieron sus puntos de vista generales sobre los ámbitos que requieren especial atención para garantizar el funcionamiento continuo del sistema de intercambio internacional de información con los territorios no pertenecientes a la UE, lo que es necesario por razones importantes de interés público.

Estos debates tuvieron lugar en la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» del 25 de noviembre. Este trabajo, que debe continuar, es también la continuación de debates habidos anteriormente, durante las Presidencias recientes<sup>31</sup>.

En estas circunstancias, conviene que los Estados miembros y la Comisión prosigan su análisis en este ámbito y exploren vías y posibilidades de mejorar su coordinación, que podrían definirse en los ámbitos de la legislación nacional de los Estados miembros, la legislación de la UE y el contexto internacional en general relativo a los instrumentos de intercambio automático de información con territorios no pertenecientes a la UE. Este trabajo debe continuar, incluso a nivel del Grupo «Cuestiones Fiscales», en caso necesario.

## **7.3. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA**

En la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» celebrada el 15 de septiembre de 2022, la Comisión informó a las delegaciones sobre las siguientes cuestiones:

a) Las negociaciones (sobre la base de la autorización y de las directrices de negociación adoptadas por el Consejo)<sup>32</sup> con las autoridades de Noruega para modificar el Acuerdo en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA comenzarán a finales de septiembre. Se espera que estas negociaciones concluyan a finales de 2022 o principios de 2023.

b) La situación de los contactos exploratorios

<sup>31</sup> 9970/21, apartados 81 y 82; 14651/21, apartados 50 a 59.

<sup>32</sup> Decisión (UE) 2022/1311 del Consejo, de 17 de junio de 2022, por la que se autoriza la apertura de negociaciones con el Reino de Noruega para modificar el Acuerdo entre la Unión Europea y el Reino de Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 198 de 27.7.2022, p. 14) y documento 9643/22.

con las autoridades japonesas en lo que respecta a las posibilidades de seguir trabajando en favor de la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, especialmente en la lucha contra el fraude en el ámbito del comercio electrónico.

c) Las negociaciones con las autoridades de la República Popular China con vistas a la celebración de un memorando de entendimiento no vinculante (posible futuro marco de cooperación administrativa entre la UE y la República Popular China en el ámbito del IVA)<sup>33</sup>. La Comisión indicó que estas negociaciones están todavía en suspenso.

Se recuerda que, en lo que respecta a la negociación y celebración de instrumentos no vinculantes con arreglo al Derecho de la Unión (como el mencionado memorando de entendimiento) y de conformidad con los requisitos del Tratado de la UE (en concreto, el artículo 16, apartado 1, del TUE), la definición de políticas sigue siendo una prerrogativa del Consejo. Por consiguiente, corresponde al Consejo evaluar si redundaría en interés de la Unión iniciar tal diálogo (negociaciones) sobre un posible memorando de entendimiento no vinculante. Por otra parte, a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-660/13 (Memorandum de Acuerdo con Suiza), los secretarios generales del Consejo, la Comisión y el Servicio Europeo de Acción Exterior acordaron, en 2017, las disposiciones aplicables a los instrumentos no vinculantes<sup>34</sup>. Esas disposiciones se aplican a todos los instrumentos no vinculantes, independientemente del ámbito de actuación y de quién represente a la Unión en las negociaciones con el tercero o terceros, e independientemente de la denominación o forma del instrumento. Se entiende que la Comisión seguirá informando regularmente a los Estados miembros de los avances de estas negociaciones (y también de cualquier otro contacto en este ámbito con países no pertenecientes a la UE), y que se dirigirá al Consejo al término de las negociaciones para solicitar, de conformidad con el Derecho de la Unión, su autorización para la firma del instrumento no vinculante en nombre de la Unión.

<sup>33</sup> El 10 de marzo de 2021, el Consejo autorizó a la Comisión, con una serie de observaciones (CM 1978/21 LIMITE, con más precisiones en ST 6351/21 LIMITE), para entablar negociaciones con las autoridades de la República Popular China, con vistas a la celebración de un memorando de entendimiento no vinculante.

<sup>34</sup> 15367/17.

#### 7.4. Reglamento sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales

El Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo<sup>35</sup> establece la base jurídica de la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales. En el contexto de la cooperación administrativa, los Estados miembros intercambian actualmente los datos de los operadores económicos incluidos en los registros nacionales mediante un sistema informatizado con un registro central gestionado por la Comisión, pero solo por lo que respecta a los operadores económicos que transportan productos en «régimen suspensivo».

En virtud del capítulo V de la Directiva 2020/262 del Consejo<sup>36</sup>, a partir del 13 de febrero de 2023 este sistema informatizado se utilizará también para los movimientos «con derechos pagados». A fin de armonizar el procedimiento de intercambio de datos de los operadores económicos que circulan productos en «régimen suspensivo» con el procedimiento aplicable a los productos sujetos a «derechos pagados», el 24 de octubre de 2022<sup>37</sup> la Comisión presentó una propuesta de modificación del Reglamento de 2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

Durante la Presidencia checa se alcanzó un acuerdo en el Grupo y se completó la consulta al Parlamento y al Comité Económico y Social Europeo. Se espera que el Consejo adopte las modificaciones propuestas a finales de enero de 2023.

#### 7.5. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad

El programa «Fiscalis» tiene como objetivo ayudar a las autoridades fiscales a mejorar el funcionamiento del mercado interior, promover la competitividad, luchar contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la elusión fiscal y mejorar la recaudación impositiva. El Reglamento (UE) 2021/847 por el que se establece el programa «Fiscalis» faculta a la Comisión para adoptar actos delegados que completen el Reglamento con disposi-

<sup>35</sup> Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 2073/2004 (DO L 121 de 8.5.2012, p. 1).

<sup>36</sup> Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO L 58 de 27.2.2020, p. 4).

<sup>37</sup> 13979/22.

ciones sobre el establecimiento de un marco de seguimiento y evaluación.

En agosto de 2022, la Comisión presentó al Consejo el acto delegado correspondiente<sup>38</sup> y las delegaciones no formularon objeciones a dicho acto delegado.

### 7.6. Impuestos a las criptomonedas

El 8 de diciembre, la Comisión Europea propuso nuevas reglas de transparencia fiscal para todos los proveedores de servicios que facilitan transacciones en criptoactivos para clientes residentes en la Unión Europea. Estas complementan el Reglamento de Mercados de Criptoactivos (en inglés: MiCA, Markets in Crypto-assets)<sup>39</sup> y las normas contra el blanqueo de capitales.

La tributación justa y eficaz es clave para asegurar los ingresos para la inversión y los servicios públicos, al mismo tiempo que se crea un entorno empresarial en el que puede florecer la innovación. Sin embargo, las autoridades fiscales actualmente carecen de la información necesaria para monitorear los ingresos obtenidos mediante el uso de criptoactivos, que se comercializan fácilmente a través de las fronteras. Esto limita severamente su capacidad para garantizar que los impuestos se paguen efectivamente, lo que significa que los ciudadanos europeos pierden importantes ingresos fiscales.

La propuesta<sup>40</sup>, que se concreta en una modificación de la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC 8), contendrá disposiciones sobre el reporte e intercambio de información sobre criptoactivos a efectos de la fiscalidad directa. La propuesta también pretende mejorar las disposiciones existentes para cerrar las lagunas y garantizar el correcto funcionamiento de las normas.

En la práctica, la propuesta mejorará la capacidad de los Estados miembros para detectar y combatir el fraude fiscal, la evasión y la elusión fiscales mediante:

- exigir a todos los proveedores de servicios de criptoactivos que informen, independientemente de su tamaño o ubicación, sobre las transacciones de los clientes que

residen en la UE. La propuesta cubre tanto las transacciones nacionales como las transfronterizas. En algunos casos, las obligaciones de información también cubrirán tokens no fungibles (NFT).

- exigir a las instituciones financieras que informen sobre el dinero electrónico y las monedas digitales del banco central.
- ampliar el alcance del intercambio automático de resoluciones transfronterizas anticipadas para personas de alto poder adquisitivo. Las personas interesadas son aquellas que poseen un mínimo de 1.000.000 euros en patrimonio financiero o invertible, o en activos bajo administración. Estos excluyen la residencia privada principal del individuo. Los Estados miembros intercambiarán información sobre las resoluciones transfronterizas anticipadas emitidas, modificadas o renovadas entre el 1 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2025.
- establecer un nivel mínimo común de sanciones para las conductas de incumplimiento más graves, como la ausencia total de notificación a pesar de los recordatorios administrativos.

La propuesta DAC 8 es consistente con la iniciativa de la OCDE sobre el Marco de informes de criptoactivos (CARF) y las enmiendas al Estándar común de informes (CRS) de la OCDE.

El proyecto de texto se presentó al Parlamento Europeo para su consulta y al Consejo de la UE para su adopción. En enero de 2023 la Presidencia sueca del Consejo ya comenzó a trabajar la propuesta. Está previsto que los nuevos requisitos de información con respecto a los criptoactivos, el dinero electrónico y las monedas digitales entren en vigor el 1 de enero de 2026.

## 8. COORDINACIÓN DE LAS POLÍTICAS FISCALES (actividades no legislativas)

### 8.1. Agresión de Rusia contra Ucrania

En el contexto de la agresión de Rusia a Ucrania, con la participación de Bielorrusia, el Grupo «Cuestiones Fiscales» estudió una serie de medidas que los Estados miembros podrían tomar para apoyar la aplicación de las medidas restrictivas de la UE y evitar que se eludan mediante instrumentos de cooperación fiscal.

<sup>38</sup> 12055/22 ADD 1.

<sup>39</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020PC0593>

<sup>40</sup> [https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/346cc4d6-ee00-456d-b67e-a01fa3a482ab\\_en?filename=COM\\_2022\\_707\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v8.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/346cc4d6-ee00-456d-b67e-a01fa3a482ab_en?filename=COM_2022_707_1_EN_ACT_part1_v8.pdf)

En primer lugar, los Estados miembros decidieron suspender todo intercambio de información con fines fiscales con la Federación de Rusia y con Bielorrusia. En segundo lugar, los Estados miembros de la UE examinaron una serie de medidas dirigidas a intensificar el recurso a la cooperación administrativa y a otros instrumentos en materia fiscal en el contexto de la aplicación de las medidas restrictivas.

En este contexto, el Grupo «Cuestiones Fiscales» decidió realizar un seguimiento de la evolución de la situación en lo que respecta a estas medidas, en particular los trabajos que se están realizando en la plataforma temporal que la Comisión creó el 3 de junio de 2022, que ha adoptado la forma de un subgrupo encargado del cumplimiento de la normativa tributaria dentro del Grupo de Trabajo «Inmovilización y Decomiso».

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 27 de octubre, las delegaciones tomaron nota de la información facilitada por la Comisión sobre el trabajo de este subgrupo.

En la misma reunión se mantuvo también un debate sobre el estatuto de residencia fiscal de los beneficiarios de protección temporal ucranianos que siguen trabajando a distancia para empresas ucranianas. En el verano de 2022 las autoridades ucranianas pidieron ayuda para evitar que Ucrania sufriese pérdidas considerables de ingresos fiscales a consecuencia de la concesión de residencia fiscal por parte de los Estados miembros de la UE a refugiados ucranianos a pesar de que estos seguían trabajando a distancia para empresas de su país.

Sobre la base de un documento oficioso de los servicios de la Comisión, las delegaciones debatieron varias opciones de actuación frente a esta situación.

Los Estados miembros convienen en que es importante apoyar a Ucrania, tras el desplazamiento de ciudadanos ucranianos causado por la guerra de agresión de Rusia contra Ucrania. Los Estados miembros recuerdan el contexto general de las medidas que la UE y los Estados miembros están adoptando para hacer frente a las necesidades financieras de Ucrania. Los Estados miembros también están de acuerdo en que podrían considerarse medidas para minimizar las consecuencias negativas del impuesto sobre la renta para Ucrania con respecto al gran número de beneficiarios ucranianos de la protección

temporal, en particular en lo que respecta a los empleados que siguen trabajando a distancia para empresas situadas en Ucrania, en su caso.

## 8.2. Novedades en el ámbito internacional

El Grupo de Alto Nivel fue informado regularmente de las novedades internacionales pertinentes en el ámbito de la política fiscal, concretamente en relación con las reuniones de los ministros de Hacienda del G-20 y el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20.

Las cuestiones relacionadas con la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras de los Estados Unidos (FATCA) se han venido poniendo en conocimiento de las delegaciones periódicamente en las reuniones del Grupo de Alto Nivel. En octubre de 2022, partiendo de los progresos realizados durante las Presidencias anteriores, la Presidencia checa celebró una videoconferencia informal a nivel técnico sobre la FATCA con el Departamento del Tesoro de los EE. UU. La reunión se dedicó a la cuestión de los llamados «estadounidenses accidentales», incluido el problema de obtener más orientaciones del IRS y del Tesoro de los Estados Unidos para evitar el cierre de cuentas bancarias de estadounidenses accidentales en la UE. En octubre de 2022 la Presidencia checa informó al Grupo de Alto Nivel de lo sucedido en esta reunión y debatió los siguientes pasos que se debían dar. Continúan los contactos con las autoridades de los Estados Unidos y se planificarán nuevas reuniones informales con los homólogos estadounidenses.

## 8.3. Fiscalidad en ámbitos ajenos a la fiscalidad

El 19 de noviembre de 2013, el Grupo de Alto Nivel acordó que las disposiciones fiscales de expedientes no fiscales que supusieran cambios en la legislación o las prácticas administrativas de los Estados miembros en materia fiscal o que tuvieran otro tipo de consecuencias sobre la fiscalidad se trataran mediante un «mecanismo de alerta informal». Este mecanismo, consistente en informar sistemáticamente de tales casos a los expertos fiscales, con el respaldo de la Secretaría General, ha permitido que los Estados miembros sigan siendo advertidos oportunamente de estas cuestiones, y en particular de las negociaciones sobre acuerdos entre la UE y terceros países. Entre las cuestiones de cuyo seguimiento se ha encargado al Grupo de Alto Nivel se encuentran el Reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los

elevados precios de la energía y el seguimiento de la Conferencia sobre el Futuro de Europa.

## 9. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

### 9.1. 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 dis-

posiciones 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.

### 9.2. Cartas de emplazamiento

22 de julio 2022

La Comisión Europea incoó cuatro nuevos procedimientos de infracción contra el **Reino Unido** por el incumplimiento de partes importantes del Protocolo sobre Irlanda e Irlanda del Norte. Estos se suman a [los procedimientos de infracción incoados el 15 de junio de 2022](#)<sup>41</sup>.

A pesar de los reiterados llamamientos del Parlamento Europeo, los veintisiete Estados miembros de la UE y la Comisión Europea para que aplicase el Protocolo, el Gobierno del Reino Unido sigue sin hacerlo.

Con ánimo de lograr una cooperación constructiva, la Comisión se abstuvo de incoar determinados procedimientos de infracción durante más de un año con el fin de crear el espacio necesario para buscar soluciones conjuntas con el Reino Unido. Sin embargo, la falta de voluntad por parte del Reino Unido desde el pasado mes de febrero de entablar un debate significativo y el hecho de que se continúa tramitando el proyecto de ley sobre el Protocolo de Irlanda del Norte en el Parlamento del Reino Unido son claramente contrarios a cualquier cooperación constructiva.

41 [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip\\_22\\_3676](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_22_3676)

El objetivo de estos procedimientos de infracción es garantizar el cumplimiento del Protocolo en una serie de ámbitos clave. Este cumplimiento es esencial para que Irlanda del Norte siga beneficiándose de su acceso privilegiado al mercado único europeo y es necesario para velar por la salud, la seguridad y la protección de los ciudadanos de la UE, así como por la integridad del mercado único.

Más concretamente:

La Comisión decidió incoar cuatro nuevos procedimientos de infracción contra el Reino Unido en relación con Irlanda del Norte por, respectivamente:

1. Incumplimiento de los requisitos en materia de aduanas, supervisión y control de riesgos aplicables a la circulación de mercancías desde Irlanda del Norte a Gran Bretaña. Esto aumenta considerablemente el riesgo de contrabando a través de Irlanda del Norte. Por ejemplo, abre la posibilidad de que los comerciantes eludan las normas de la UE sobre prohibiciones y restricciones a la exportación de mercancías a terceros países u ofrece la posibilidad de que el tráfico de mercancías en cascada se declare para su exportación en la UE, pero que, en realidad, no salga del territorio aduanero a través de Irlanda del Norte. El 17 de diciembre de 2020, el Reino Unido emitió una declaración unilateral para garantizar el «acceso sin restricciones» de las mercancías de Irlanda del Norte al mercado británico. La UE estuvo de acuerdo con la propuesta del Reino Unido de facilitar información «equivalente» a través de «medios alternativos» en tiempo real. Sin embargo, hasta la fecha el Reino Unido sigue sin reunir los datos pertinentes de la declaración de exportación para las mercancías que circulan desde Irlanda del Norte a Gran Bretaña. Tampoco facilita información a la UE sobre estos movimientos, lo que imposibilita cualquier supervisión de dichas mercancías por parte de los representantes de la Unión.
2. No notificar la transposición de la legislación de la UE por la que se establecen las normas generales de la UE en materia de impuestos especiales, que entrarán en vigor el 13 de febrero de 2023. Los Estados miembros y el Reino Unido con respecto a Irlanda del Norte tenían la obligación de transponer esta Directiva y notificar las medidas de transposición a la Comisión el 31 de diciembre de 2021 a más tardar. Hasta la fecha, el Reino Unido sigue sin cumplir esta obligación. La no aplicación de estas normas supone un riesgo presupuestario para la UE (es decir, de impuestos especiales no recaudados o recaudados a un tipo inferior al de la UE) en relación con la circulación de mercancías sujetas a impuestos especiales con destino a (o provenientes de) Irlanda del Norte.
3. No notificar la transposición de las normas de la UE relativas a los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, que facilitan el acceso de pequeños productores y artesanos a los tipos reducidos de los impuestos especiales, entre otras disposiciones. Los Estados miembros y el Reino Unido respecto a Irlanda del Norte tenían la obligación de transponer esta Directiva a más tardar el 31 de diciembre de 2021. La no aplicación de estas normas supone un riesgo presupuestario para la UE (es decir, de impuestos especiales no recaudados o recaudados a un tipo inferior al de la UE) en relación con los impuestos especiales que han de pagarse por la circulación del alcohol y de las bebidas alcohólicas con destino a (o provenientes de) Irlanda del Norte. Cualquier divergencia con respecto a los impuestos especiales armonizados de la UE también distorsionaría la competencia en el suministro de dichos productos dentro del mercado único.
4. Incumplimiento de la normativa de la UE relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA) para el comercio electrónico, a saber, la ventanilla única de importación (IOSS, por sus siglas en inglés). La ventanilla única de importación (IOSS) es un régimen especial al que las empresas pueden acogerse desde el 1 de julio de 2021 para cumplir sus obligaciones en materia de IVA por las ventas a distancia de bienes importados. Permite a los proveedores y a las interfaces electrónicas que venden bienes importados que no superen los 150 EUR a compradores de la UE declarar y pagar el IVA a través de las autoridades fiscales de un Estado miembro, en lugar de tener que registrarse en todos los Estados miembros en los que venden. Para

los consumidores de la UE, esto supone una transparencia mucho mayor: al comprar a un vendedor o a una plataforma de la UE o de fuera de la UE registrado en la ventanilla única, el IVA forma parte del precio abonado al vendedor. Hasta la fecha, el Reino Unido respecto a Irlanda del Norte no ha adoptado las medidas informáticas necesarias para poner en marcha la ventanilla única de importación (IOSS). Esto supone, a su vez, un riesgo presupuestario para la UE.

La decisión marca el inicio de procedimientos formales de infracción, tal como se establece en el artículo 12, apartado 4, del Protocolo, leído en relación con el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Las cartas enviadas al Reino Unido solicitan a sus autoridades que adopten rápidamente medidas correctoras para restablecer el cumplimiento de las disposiciones del Protocolo. El Reino Unido dispone de dos meses para responder a las cartas, tras lo cual la Comisión está dispuesta a adoptar nuevas medidas.

Contexto:

El objetivo de la UE es establecer una relación positiva y estable con el Reino Unido. Esta relación debe basarse en el pleno respeto de los compromisos jurídicamente vinculantes que ambas partes han asumido sobre la base de la aplicación del acuerdo de retirada y del acuerdo de comercio y cooperación. Ambas partes negociaron, acordaron y ratificaron estos acuerdos.

Tras largas e intensas negociaciones entre la UE y el Reino Unido, el Protocolo es la mejor solución encontrada para afrontar conjuntamente los retos creados por el Brexit y por el tipo de Brexit elegido por el Gobierno del Reino Unido. El Protocolo forma parte integrante del acuerdo de retirada. Evita una frontera física en la isla de Irlanda, preserva el Acuerdo del Viernes Santo de 1998 (Belfast) en todas sus dimensiones y garantiza la integridad del mercado único de la UE.

La UE se ha mostrado comprensiva ante las dificultades prácticas de la aplicación del Protocolo y ha demostrado que pueden encontrarse soluciones en su marco.

29 septiembre 2022

**La Comisión pide a ALEMANIA que adapte sus normas sobre el cálculo de las prestaciones para**

### **los trabajadores transfronterizos a la legislación de la UE para evitar la discriminación**

La Comisión ha decidido hoy enviar una carta de emplazamiento a **Alemania** [[INFR\(2022\)4077](#)] en relación con el método de cálculo de las prestaciones de trabajo, las prestaciones por enfermedad y las prestaciones por desempleo, que parecen perjudicar a los trabajadores empleados en Alemania pero residentes en un país vecino. Con arreglo a la legislación alemana, varios subsidios, como el subsidio de reducción del tiempo de trabajo (*Kurzarbeitergeld*), el subsidio por desempleo (*Arbeitslosengeld*) y el subsidio por enfermedad (*Krankengeld*), se calculan sobre la base de los ingresos netos. Esto significa que su importe se ve reducido por un impuesto sobre la renta alemán hipotético, y además tales prestaciones están exentas de impuestos en Alemania. Sin embargo, algunos convenios bilaterales sobre prevención de la doble imposición entre Alemania y sus vecinos atribuyen los derechos de imposición sobre dichas prestaciones exclusivamente a los Estados miembros vecinos en los que residen dichos trabajadores. En estos casos, el método de cálculo del salario neto da lugar a un trato menos favorable de los trabajadores fronterizos que trabajan en Alemania, pero que residen en otros Estados miembros, en comparación con los trabajadores residentes en Alemania. A diferencia de sus colegas residentes en Alemania, los trabajadores fronterizos no residentes están sujetos al impuesto sobre las prestaciones calculadas sobre la base del salario neto en su país de origen, sin poder solicitar ningún crédito por la tributación hipotética que hayan sufrido en Alemania. Este enfoque es contrario a la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las normas para el cálculo de las indemnizaciones debido a su carácter discriminatorio para los trabajadores transfronterizos ([C172/11, Erny](#)). Por consiguiente, la Comisión considera que el método alemán de cálculo de los «ingresos netos» para varias prestaciones tiene un efecto adverso sobre los trabajadores transfronterizos que ejercen las libertades que les confieren el artículo 45 del TFUE y el Reglamento (UE) n.º 492/2011 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión. Alemania dispone ahora de dos meses para responder a las preocupaciones presentadas por la Comisión. de no hacerlo, la Comisión podría optar por enviarle un dictamen motivado.

2 diciembre 2022

**La Comisión exhorta a ESPAÑA a que modifique sus normas en materia de imposición de las ganancias patrimoniales de los contribuyentes no residentes abonadas a plazos**

La Comisión ha decidido incoar un procedimiento de infracción contra **España**, pidiéndole que adapte a la libre circulación de capitales sus normas en materia de imposición de las ganancias patrimoniales obtenidas en el país por contribuyentes no residentes ([artículo 63 del TFUE](#)). En el caso de las ganancias patrimoniales derivadas de una transferencia de activos cuando el pago se aplaza más de un año o se abona a plazos durante un período superior a un año, los contribuyentes residentes tienen la opción de pagar el impuesto cuando se devengan las plusvalías o de aplazarlo y pagarlo proporcionalmente sobre la base del flujo de efectivo. Sin embargo, a los contribuyentes no residentes no se les ofrece esta opción de aplazamiento y tienen que pagar el impuesto cuando se devengan las plusvalías en el momento de la transferencia de los activos. España dispone de dos meses para responder a las alegaciones presentadas por la Comisión, la cual podría optar por enviar un dictamen motivado una vez transcurrido este plazo.

**9.3. Dictámenes motivados**

29 septiembre

**La Comisión insta a BÉLGICA y LUXEMBURGO a transponer las nuevas normas sobre impuestos especiales**

La Comisión ha decidido hoy enviar sendos dictámenes motivados a **Bélgica** [[INFR\(2022\)0013](#)] y **Luxemburgo** [[INFR\(2022\)0121](#)] por no haber notificado las medidas de transposición al Derecho nacional de la [Directiva \(UE\) 2020/262](#), por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida). Esta Directiva, que deroga y sustituye a la [Directiva 2008/118/CE](#), establece disposiciones comunes aplicables a todos los productos sujetos a impuestos especiales. Establece varias normas nuevas, que serán aplicables a partir del 13 de febrero de 2023. El plazo que tenían los Estados miembros para transponer esta Directiva concluyó el 31 de diciembre de 2021. La Comisión envió cartas de emplazamiento a dieciséis Estados miembros, entre ellos Bélgica y Luxemburgo, sobre esta cuestión en enero de 2022. Hasta la

fecha, ni Bélgica ni Luxemburgo han notificado medida alguna de transposición a la Comisión. Estos Estados miembros disponen ahora de dos meses para cumplir la obligación de transposición y notificarlo a la Comisión. De no hacerlo, la Comisión podría optar por remitir los asuntos al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

2 diciembre

**La Comisión pide a BÉLGICA que modifique su legislación a fin de transponer correctamente normas relativas a las sociedades extranjeras controladas de la Directiva de la UE contra la elusión fiscal**

La Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a **Bélgica** por transposición incorrecta de la Directiva contra la elusión fiscal [[Directiva \(UE\) 2016/1164 del Consejo](#)]. Contrariamente a lo establecido en el artículo 8, apartado 7, de la Directiva, la legislación belga no permite al contribuyente deducir de su deuda tributaria el impuesto abonado por una sociedad extranjera controlada en el Estado de residencia fiscal. Si Bélgica no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

**La Comisión pide a LUXEMBURGO que modifique su legislación a fin de transponer correctamente la norma de no deducibilidad de los pagos de intereses que establece la Directiva de la UE contra la elusión fiscal**

La Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a **Luxemburgo** por transposición incorrecta de la Directiva contra la elusión fiscal [[Directiva \(UE\) 2016/1164 del Consejo](#)]. El artículo 4, apartado 7, de la Directiva prevé una excepción a las medidas que limitan la deducibilidad en la base imponible del impuesto sobre sociedades de los pagos de intereses en favor de las entidades financieras. La Directiva incluye en su artículo 2, apartado 5, una lista exhaustiva de entidades consideradas como sociedades financieras a estos efectos. Sin embargo, Luxemburgo también concede la excepción a las entidades de titulización, que no son sociedades financieras en el sentido de la mencionada disposición. Luxemburgo dispone de dos meses para responder; pasado este plazo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

**La Comisión insta a SUECIA a que modifique sus**

### **normas sobre imposición de dividendos a instituciones públicas de pensiones no residentes**

La Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a **Suecia** en relación con su legislación en materia de imposición de dividendos abonados a instituciones públicas de pensiones. Mientras que los fondos de pensiones públicos suecos están —en su calidad de agencias estatales— totalmente exentos de impuestos, los dividendos pagados a instituciones públicas de pensiones no residentes comparables están sujetos a una retención a cuenta, generalmente a un tipo del 15 %, tal como se desprende de los convenios tributarios celebrados entre Suecia y otros países de la UE o del EEE. La Comisión considera que un régimen fiscal de este tipo, en virtud del cual los dividendos pagados a instituciones públicas de pensiones extranjeras están sujetos a un trato menos favorable que las distribuciones similares en situaciones puramente nacionales, puede vulnerar la libre circulación de capitales ([artículo 63, apartado 1, del TFUE](#)<sup>42</sup> y [artículo 40 del Acuerdo EEE](#)<sup>43</sup>). Suecia dispone de dos meses para responder; pasado este plazo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

### **La Comisión insta a ALEMANIA a que adopte las medidas necesarias para adaptar su sistema informático a fin de permitir el intercambio automático con otros Estados miembros de determinada información relacionada con la aplicación de la legislación sobre el IVA a los acuerdos sobre existencias de reserva**

La Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a **Alemania** por no haber cumplido su obligación de conceder a otros Estados miembros el acceso automatizado a la información relativa a los acuerdos sobre existencias de reserva a través del sistema electrónico VIES (Sistema de intercambio de información sobre el IVA, en sus siglas en inglés). El objetivo de los requisitos del sistema informático para los acuerdos sobre existencias de reserva es permitir que los Estados miembros puedan intercambiarse más fácilmente datos electrónicos con vistas a luchar contra el fraude. Los acuerdos sobre existencias de reserva constituyen una de las simplificaciones en materia de IVA denominadas «soluciones rápidas», que en-

traron en vigor el 1 de enero de 2020. Los acuerdos sobre existencias de reserva requieren, entre otras cosas, que los Estados miembros adapten sus sistemas informáticos a fin de permitir el intercambio de información entre ellos, como exige el [Reglamento \(UE\) n.º 904/2010 del Consejo](#)<sup>44</sup>. Sin embargo, la ausencia de las adaptaciones necesarias por parte de Alemania hace más difícil para otros Estados miembros llevar a cabo los controles necesarios para evitar la evasión fiscal o el fraude en materia de IVA. Si Alemania no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

### **La Comisión insta a CHIPRE a transponer las nuevas normas del IVA en el comercio electrónico**

La Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a **Chipre** por no haber notificado las medidas de transposición de la [Directiva \(UE\) 2017/2455](#)<sup>45</sup> y la [Directiva \(UE\) 2019/1995](#)<sup>46</sup> (Directivas sobre el IVA en el comercio electrónico) a su legislación nacional. Las nuevas normas tienen por objeto simplificar el IVA para las empresas y los consumidores que realizan ventas transfronterizas en línea dentro de la UE y crear un entorno más justo para los vendedores de la UE eliminando la exención del IVA para las importaciones de escaso valor procedentes de fuera de la Unión Europea. Los Estados miembros debían adoptar y publicar las disposiciones nacionales necesarias a más tardar el 30 de junio de 2021. Si Chipre no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

#### **9.4. Cierres del procedimiento de infracción**

29 septiembre

### **La Comisión archiva el procedimiento de infracción contra ESPAÑA tras el levantamiento de sanciones desproporcionadas por el incumplimiento por parte de los contribuyentes de la obligación de informar sobre sus activos en los Estados miembros de la UE y del EEE («Modelo 720»)**

La Comisión ha decidido hoy archivar el procedimiento de infracción contra **Espa-**

<sup>42</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:12016E063>

<sup>43</sup> [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:21994A0103\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:21994A0103(01))

<sup>44</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010R0904&qid=1638266673078&from=ES>

<sup>45</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L2455&from=EN>

<sup>46</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32019L1995&from=ES>

ña [INFR(2014)4330]<sup>47</sup> por imponer sanciones desproporcionadas a los contribuyentes españoles por no presentar su declaración sobre sus activos en el extranjero mediante un formulario en línea denominado «Modelo 720». La Comisión había remitido el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea basándose en que España no había modificado el régimen de sanciones especiales a raíz de su dictamen motivado de 17 de febrero de 2017. El Tribunal confirmó el dictamen de la Comisión en su sentencia de 27 de enero de 2022. Posteriormente, España ha decidido eliminar el régimen especial de sanciones que se consideró desproporcionado; el incumplimiento de la obligación de información se sanciona ahora con arreglo a las normas generales aplicables a las obligaciones de información. En consecuencia, se resuelven las infracciones del Derecho de la UE y se da por concluido el procedimiento de infracción.

#### **La Comisión archiva los procedimientos de infracción contra CHEQUIA, ESPAÑA y CHIPRE tras la comunicación de las medidas nacionales de transposición en relación con las Directivas clave sobre normas contra las prácticas de elusión fiscal y sobre el mecanismo de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea**

La Comisión ha decidido hoy archivar los procedimientos de infracción contra **Chequia** [INFR(2021)2051]<sup>48</sup>, **España** [INFR(2019)0198]<sup>49</sup> e [INFR/2019/0040]<sup>50</sup> y

**Chipre** [INFR/2019/0168]<sup>51</sup> e [INFR(2021)2094]<sup>52</sup> por falta de comunicación de las medidas nacionales que habrían transpuesto la [Directiva \(UE\) 2017/1852 del Consejo](#)<sup>53</sup> relativa al mecanismo de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea; así como de las medidas nacionales de transposición de la [Directiva \(UE\) 2016/1164 del Consejo](#)<sup>54</sup> y de la [Directiva \(UE\) 2017/952 del Consejo](#)<sup>55</sup>, de 12 de julio de 2016 y de 29 de mayo de 2017, respectivamente, por las que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior (DEF 1) y las asimetrías híbridas con terceros países. La decisión es posterior a una notificación completa de las respectivas medidas nacionales de transposición por parte de los Estados miembros pertinentes.

#### **9.5. Sanciones económicas por incumplimiento**

El 22 de diciembre de 2022, la Comisión adoptó una Comunicación sobre las sanciones económicas en los procedimientos de infracción, que actualiza la forma en que se calculan las multas cuando los Estados miembros infringen la legislación de la UE.

Las multas se calculan sobre la base de tres factores: i) la gravedad, ii) la duración de la infracción y iii) la capacidad de pago de un Estado miembro. A partir de ahora, el último factor, la capacidad de pago de un Estado miembro, se determinará sobre la base de una combinación del producto interior bruto (PIB) y la población de un Estado miembro, en lugar de una combinación de PIB y peso institucional, como ocurría anteriormente.

Al llevar a un Estado miembro ante el Tribunal de Justicia de la UE como parte del procedimiento de infracción, la Comisión puede proponer sanciones financieras contra ese Estado miembro. La Comisión propone estas sanciones económicas sobre la base de un método claro y accesi-

47 [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/index.cfm?lang\\_code=ES&typeOfSearch=false&active\\_only=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282014%294330&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282014%294330&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search)

48 [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/index.cfm?lang\\_code=ES&typeOfSearch=true&active\\_only=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282021%292051&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=true&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282021%292051&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search)

49 [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/index.cfm?lang\\_code=ES&typeOfSearch=false&active\\_only=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282019%290198&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282019%290198&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search)

50 [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/index.cfm?lang\\_code=ES&typeOfSearch=false&active\\_only=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282019%290040&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282019%290040&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search)

51 [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/index.cfm?lang\\_code=ES&typeOfSearch=false&active\\_only=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282019%290168&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282019%290168&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search)

52 [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/index.cfm?lang\\_code=ES&typeOfSearch=false&active\\_only=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282021%292094&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282021%292094&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search)

53 <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj/locale=es>

54 [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2016.193.01.0001.01.ENG](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG)

55 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952>

ble al público. Sin embargo, es el Tribunal el que decide el importe final impuesto finalmente a un Estado miembro.

El método utilizado por la Comisión para calcular las sanciones económicas ha evolucionado con el tiempo y se ha actualizado periódicamente. La capacidad de pago de los Estados miembros es un factor importante para garantizar que las sanciones financieras sean suficientemente disuasorias para todos los países. Hasta ahora, esta capacidad se basaba en una combinación del PIB de cada Estado miembro y su peso institucional, es decir, el número de escaños en el Parlamento Europeo asignados a cada Estado miembro.

En sentencia de 20 de enero de 2022, el Tribunal de Justicia declaró que no era imprescindible tener en cuenta el peso institucional del Estado miembro y que el PIB debía ser el factor predominante. A la luz de esta sentencia, la Comisión ha actualizado el método de cálculo, que se aplicará a todas las futuras remisiones al Tribunal que decida la Comisión en futuras decisiones sobre procedimientos de infracción. La comunicación está disponible en la web<sup>56</sup> de la Comisión.

## 10. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

7 julio 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C696/20, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia<sup>57</sup>

El Tribunal de Justicia declara:

El artículo 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una adquisición intracomunitaria de bienes se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro cuando esa adquisición, que constituye la primera operación de una cadena de operaciones sucesivas, ha sido calificada erróneamente de operación nacional por los sujetos pasivos implicados, los

cuales proporcionaron a tal fin sus números de identificación a efectos del IVA (impuesto sobre el valor añadido) atribuidos por dicho Estado miembro, y que la subsiguiente operación, que fue calificada erróneamente de operación intracomunitaria, quedó sujeta al IVA como adquisición intracomunitaria de bienes por los adquirentes de los bienes en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes. No obstante, esta disposición, interpretada a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, se opone a la referida normativa de un Estado miembro cuando la adquisición intracomunitaria de bienes que se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro procede de una entrega intracomunitaria de bienes que no ha sido tratada como una operación exenta en dicho Estado miembro.

1 agosto 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C294/21, Tribunal de Casación Luxemburgo<sup>58</sup>

Los artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro debe someter a tributación los servicios de navegación turística prestados por un proveedor establecido en dicho Estado miembro en el interior de un territorio que, en virtud de un tratado internacional celebrado entre ese Estado miembro y otro Estado miembro, constituye un territorio común sujeto a la soberanía compartida de esos dos Estados miembros y que no está incluido en ninguna excepción establecida por el Derecho de la Unión, siempre que dichos servicios no hayan sido ya gravados por ese otro Estado miembro. El gravamen de esos servicios por parte de uno de los Estados miembros impide al otro Estado miembro gravarlos a su vez, sin perjuicio de la posibilidad de que ambos Estados miembros regulen de otro modo la tributación de los servicios prestados en el interior

<sup>56</sup> [https://commission.europa.eu/document/18d3e4e4-c337-496b-af98-77729fea0c19\\_en](https://commission.europa.eu/document/18d3e4e4-c337-496b-af98-77729fea0c19_en)

<sup>57</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=262422&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

<sup>58</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=263733&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

de ese territorio, en particular mediante un convenio, siempre que se eviten la no tributación de ingresos y la doble imposición.

29 septiembre 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C235/21, Tribunal Supremo, Eslovenia<sup>59</sup>

El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que un contrato de venta y arrendamiento financiero, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, a efectos de esa disposición, siempre que el contrato contenga todos los datos necesarios para que la Administración tributaria de un Estado miembro pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido en el caso de autos, extremo este que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente.

13 noviembre 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C596/21, Tribunal de lo Tributario de Núremberg, Alemania<sup>60</sup>

El Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1) Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, basándose para ello en que sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación.

2) Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que debe

denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude.

17 noviembre 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C607/20, Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido<sup>61</sup>

El artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en su ámbito de aplicación una prestación de servicios, realizada por una empresa, consistente en la entrega por esta última de vales de compra a sus empleados de manera gratuita en el marco de un plan instaurado por ella para gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento.

24 noviembre 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C458/21, Tribunal Supremo, Hungría<sup>62</sup>

Esta sentencia establece que el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones consistentes en comprobar la exactitud del diagnóstico de una enfermedad grave del asegurado para determinar la mejor asistencia sanitaria posible a efectos de la curación de este y para garantizar que el tratamiento médico se dispense en el extranjero, si tal riesgo está cubierto por el contrato de seguro y el asegurado lo solicita, no están comprendidas en la exención prevista en dicha disposición.

1 diciembre 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C141/20, Tribunal Supremo de

59 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=266565&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

60 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=267737&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

61 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=268027&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

62 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=267736&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

lo Tributario, Alemania<sup>63</sup>

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del IVA: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, debe interpretarse en el sentido de que: no se opone a que un Estado miembro señale como sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización a la entidad dominante de este si dicha entidad puede imponer su voluntad a las demás entidades que forman parte del grupo y siempre que tal configuración del impuesto no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

2) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, debe interpretarse en el sentido de que: se opone a una normativa nacional que supedita la posibilidad de que una entidad dada forme, con la empresa de la entidad dominante, un grupo constituido por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, al requisito de que esta última entidad posea en aquella la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en su capital.

3) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, en relación con el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 77/388 modificada, debe interpretarse en el sentido de que: se opone a que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a una entidad dada como no independiente si está integrada en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

63 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=268230&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

1 diciembre 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C269/20, Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania<sup>64</sup>

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro señale, como sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, a la entidad dominante del grupo, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las otras entidades que forman parte de ese grupo y siempre que tal configuración no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

2) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que en el supuesto de una entidad que constituye el sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización y que efectúa, por un lado, actividades económicas en las que es sujeto pasivo y, por otro, actividades que se enmarcan en el ejercicio de sus funciones públicas, respecto de las que no se la considera sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, la prestación de servicios por una entidad que forme parte de ese grupo y que tenga relación con dichas funciones públicas no debe ser gravada con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra b), de la citada Directiva.

8 diciembre 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C247/21, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria<sup>65</sup>

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

1) El artículo 42, letra a), de la Directiva 2006/112/

64 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=268231&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

65 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=268432&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de una operación triangular, el adquirente final no ha sido válidamente designado como deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de que la factura emitida por el adquirente intermedio no contenga la mención «inversión del sujeto pasivo», prevista en el artículo 226, punto 11 bis, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada.

2) El artículo 226, punto 11 bis, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, debe interpretarse en el sentido de que la omisión, en una factura, de la mención «inversión del sujeto pasivo» exigida por esa disposición no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que la deuda fiscal se traslada al destinatario de la entrega.

8 diciembre 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C378/21, Tribunal Federal de lo Tributario, Austria<sup>66</sup>

El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de impuesto sobre el valor añadido (IVA) calculado según un tipo impositivo erróneo no es deudor, en virtud de dicha disposición, de la parte del IVA facturada erróneamente si no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado.

22 diciembre 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C553/21, Tribunal Supremo

de lo Tributario, Alemania<sup>67</sup>

El Tribunal de Justicia declara:

los principios de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de la ejecución de una disposición como la del artículo 5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que permite a los Estados miembros aplicar, con determinados requisitos, tipos impositivos en los que se diferencie entre el consumo profesional y el consumo no profesional de los productos energéticos y de la electricidad a los que se refiere dicha Directiva, se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual las autoridades competentes de un Estado miembro están obligadas a denegar, de forma automática y sin excepciones, toda solicitud de exención tributaria presentada dentro del plazo de liquidación del impuesto en cuestión establecido por el Derecho nacional si el solicitante no ha respetado el plazo fijado por ese Derecho para la presentación de tal solicitud.

## 11. INFORMES Y PUBLICACIONES

### Microsoft: Gaming Global Taxes, Winning Government Contracts

ICTAR (Center for International Corporate Tax Accountability and Research) publicó un informe<sup>68</sup> sobre las actividades fiscales de Microsoft, donde acusa a la multinacional de evadir impuestos, a expensas de los ciudadanos comunes.

Según esta investigación, Microsoft utiliza una vasta red de subsidiarias en todo el mundo para trampear con sus impuestos: "al trasladar las ganancias desde los países donde viven sus trabajadores y donde opera genuinamente, Microsoft priva al sector público de los ingresos que tanto necesita".

La investigación detalla una red de compañías ficticias y subsidiarias en todo el mundo que permiten a Microsoft reducir sus impuestos.

Por ejemplo, la subsidiaria Microsoft Round Island

<sup>66</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=268434&pageIndex=0&doclang=es&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=25408>

<sup>67</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=268795&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=ES&cid=25408>

<sup>68</sup> <https://cictar.org/microsoft-tax/>

One de Irlanda, registró una ganancia anual de unos 315.000 millones USD en 2020. Esta empresa, cuya residencia fiscal estaba en las Bermudas hasta el año pasado, registró 301.000 millones USD de ese ganancia después de una transferencia de activos como parte de una reorganización interna. Estas llamadas ganancias no realizadas rara vez se gravan según los principios fiscales globales comunes. Los 13.600 millones USD restantes procedían de un dividendo de una empresa irlandesa con residencia fiscal que tributaba en su totalidad en Irlanda.

Luxemburgo, Países Bajos y Singapur también estarían en esta trama de Microsoft. Aunque el informe puede ayudar a que el ECOFIN implemente las reformas fiscales globales que están en marcha, CICTAR considera que no es suficiente. Según la publicación, “estos esfuerzos son un pequeño paso en la dirección correcta, pero no van lo suficientemente lejos”. “Los Gobiernos de todos los niveles en todo el mundo pueden exigir transparencia a Microsoft y a otras multinacionales como condición de cualquier contrato gubernamental futuro. Una mayor transparencia es esencial para que Microsoft y otras multinacionales rindan cuentas sobre sus obligaciones tributarias”.

### Gravar el consumo de energía de los hogares en la UE: la carga fiscal y su efecto redistributivo

La fiscalidad del consumo de energía es un tema central en el actual debate político de la Unión Europea. Si bien aumentar los impuestos sobre la energía es parte de la estrategia de la Comisión Europea para lograr sus objetivos climáticos 2030/50, los actuales aumentos exponenciales del precio de los productos energéticos están generando llamamientos para reducir sus impuestos. Por lo tanto, una consideración detallada de la incidencia y los efectos redistributivos de los impuestos sobre la energía es crucial para diseñar medidas compensatorias y garantizar el apoyo a la transición verde.

En este documento<sup>69</sup> publicado por el JRC (Centro Común de Investigación) de la Comisión Europea, se ha empleado el modelo de micro-simulación EUROMOD para estimar la carga y el impacto redistributivo de los impuestos sobre el consumo de energía en los hogares de los Esta-

dos miembros. Al hacerlo, se ha desglosado el papel que juegan las diferencias en los patrones de consumo, las tasas impositivas y su regresividad. Se ve que los países donde los impuestos a la energía son más altos a menudo no son aquellos donde su incidencia en los ingresos de los hogares es más fuerte. Al mismo tiempo, el mayor impacto en la desigualdad no siempre tiene lugar en los países con la fiscalidad energética más regresiva. Por lo tanto, se destaca la importancia de considerar, no solo el nivel de tributación del consumo de energía, sino también su regresividad y su incidencia sobre el ingreso de los hogares al evaluar su costo de desigualdad.

### Estadísticas de impuestos medioambientales de la UE

EUROSTAT ha publicado las estadísticas<sup>70</sup> de los impuestos medioambientales en los países de la UE durante 2020.

El 77% de los ingresos fiscales medioambientales de la UE de 2020 procede de los impuestos sobre la energía. Los impuestos sobre el transporte representan el 19,3%, y la proporción de impuestos sobre la contaminación y los recursos sigue siendo muy pequeña (3,7%).

### Evaluación del impacto económico de la solución de dos pilares

El 18 de enero de 2023 la OCDE proporcionó una actualización<sup>71</sup> del trabajo en curso para evaluar el impacto económico de la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales que surgen de la digitalización de la economía, incluidas nuevas estimaciones de los impactos en los ingresos de la implementación del Pilar Uno y el Pilar Dos. Estas estimaciones se basan en datos actualizados e incorporan varias características de diseño acordadas recientemente en el Pilar Uno y el Pilar Dos, muchas de las cuales no se han tenido en cuenta en otros estudios.

Según este análisis, las ganancias de ingresos por la implementación del acuerdo para reformar el sistema fiscal internacional serán más altas de lo esperado hasta ahora.

Se espera que el impuesto **mínimo global propuesto se traduzca** en ganancias de ingresos globales anuales de alrededor de 220.000 millo-

69 [https://joint-research-centre.ec.europa.eu/document/download/b65f8d37-0c98-49ee-9112-26179fb3e7ca\\_en?filename=JRC130358\\_wp06-22\\_final.pdf](https://joint-research-centre.ec.europa.eu/document/download/b65f8d37-0c98-49ee-9112-26179fb3e7ca_en?filename=JRC130358_wp06-22_final.pdf)

70 [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Environmental\\_tax\\_statistics#Environmental\\_taxes\\_in\\_the\\_EU](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Environmental_tax_statistics#Environmental_taxes_in_the_EU)  
71 <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf>

nes USD, es decir, el 9% de los ingresos del impuesto sobre la renta empresarial global. Este es un aumento significativo sobre la estimación anterior de la OCDE de 150.000 millones USD en ingresos fiscales anuales adicionales atribuidos al Pilar Dos.

Se espera que el Pilar Uno, diseñado para garantizar una distribución más justa de los derechos fiscales entre las jurisdicciones de las empresas multinacionales más grandes y rentables, asigne derechos fiscales de aproximadamente 200.000 millones USD anuales en ganancias para las jurisdicciones del mercado. Se espera que esto conduzca a ganancias anuales de ingresos fiscales globales de entre 13.000 y 36.000 millones USD, según datos de 2021.

Las nuevas estimaciones reflejan un aumento significativo en comparación con los 125.000 millones USD de ganancias de estimaciones anteriores. El análisis encuentra que se espera que los países de ingresos bajos y medianos obtengan la mayor parte de los ingresos del impuesto a las ganancias corporativas existentes.



## PROPUESTAS FISCALES Y DE GÉNERO PARA UN NUEVO MODELO DE CUIDADOS DE LARGA DURACIÓN. ESPECIAL REFERENCIA AL PAÍS VASCO

PROFA. DRA. JULIA MARÍA DIAZ CALVARRO (\*)

### Laburpena

Femeninoak, informalak eta familiarrak dira zainketak. Horixe da artikulu honetan abiapuntu gisa hartu den premisa, eztabaidarik onartzen ez duten beste egitate batzuekin batera: lehenik eta behin, zainketak behar dituztenen populazio hartzailea handitzen ari da; bigarrenik, Mendekotasunari Arreta Eskaintzeko Sistemak arazo batzuk ditu, zeinek zaintza-eredu gisa duten eraginkortasunean eragiten dute, autonomia-erkidegoek modu desberdinean kudeatzearekin eta aplikatzearekin batera; eta, hirugarrenik, "zaintza-krisi" hasiberri baten aurrean gaude, epe ertainean larriagotuko dena.

Artikulu honetan planteatzen da etorkizuneko zaintza-eredu batek eduki beharko lituzkeen ezaugarriak, eremu horrek gaur egun dituen eta etorkizunean izango dituen erronkei erantzungo diena, eta, zehazki, zer eginkizun izan behar duen finantza- eta tributuzuzenbideak, familia-zaintzaileei dagokienez; horretarako, abiapuntutzat hartuko da egungo eredua eta Extremaduran eta Euskal Autonomia Erkidegoan duen aplikazioa, nazioartean zer joera berri ari diren sartzen zainketetan, eta, azkenik, proposamenak egingo dira bai aurrekontuen aldetik, bai zergen aldetik, landa-munduaren espezifikotasuna kontuan hartzea planteatuz, eta, batez ere, genero-ikuspegitik eta ekonomia feministaren postulatuetatik aztertzea; izan ere, hain feminizatuta dagoen eremu batean, familia-zaintzaileen gaineko ondorioek eta haiek ez aitoritzeak botere publikoen eta, jakina, gizarte osoaren premiazko eta saihetsezineko betebeharra izan behar dute.

### Resumen

Los cuidados son femeninos, son informales y son familiares. Esta la premisa de la que se parte en este artículo junto con otros hechos que no admiten discusión: primero, está aumentando la población receptora de cuidados, segundo, el Sistema de Atención a la Dependencia presenta una serie de problemas que, junto con su diferente gestión y aplicación por las distintas Comunidades Autónomas, redundan en su eficacia como modelo de cuidados y tercero, estamos ante una incipiente "crisis de cuidados" que se va a agravar en el medio plazo.

Este artículo se plantea que características debería tener un futuro modelo de cuidados que dé respuesta a los retos presentes y futuros que presenta este ámbito y, específicamente, el papel que debe jugar el Derecho Financiero y Tributario, centrándose en los cuidadores y cuidadoras familiares; para ello se partirá del actual modelo, su aplicación en Extremadura y el País Vasco, cuáles son las nuevas tendencias que a nivel internacional están calando en los cuidados y por último, propuestas tanto desde el lado presupuestario como impositivo, planteando la inclusión de la especificidad del mundo rural y, sobre todo, el análisis desde la perspectiva de género y los postulados de la economía feminista porque en un ámbito tan feminizado, las consecuencias sobre las cuidadoras familiares y su falta de reconocimiento deben ser una obligación urgente e insoslayable de los poderes públicos y, por supuesto, de toda la sociedad.

(\*) Profesora Ayudante Doctora Universidad Carlos III de Madrid

## 1. INTRODUCCIÓN

El proyecto de investigación regional IB18128 "Igualdad de género en el entorno rural y municipal de Extremadura: diagnóstico y propuestas", desarrolló varias líneas de investigación que tenían como nexo común la mujer rural en Extremadura, y el conocimiento de la situación actual de sus derechos en relación con la evaluación de la efectividad de las políticas públicas en materia de igualdad en vigor desde hace varios años con una perspectiva transversal, a través del desarrollo de temas como la participación política, la independencia económica, el acceso al deporte, el uso del transporte, etc. entre las que se encontraba el modelo de cuidados en el ámbito rural de Extremadura, poniendo el énfasis en las dos partes de la relación: por una parte, las mujeres con discapacidad y/o en situación de dependencia y las cuidadoras informales o familiares, en razón de que un alto porcentaje de los cuidados son suministrados por las mujeres de la familia. Las razones por las que se eligió el tema de los cuidados son muy variadas y de diversa índole, destacando dos: primero, los cuidados son imprescindibles para el sostenimiento de la vida, segundo, el incremento de personas receptoras de cuidados en los años venideros, hace insostenible el actual modelo y la configuración de los cuidados familiares, incluso por la propia evolución de la sociedad que cada vez percibe de forma menos intensa que el cuidado sea una obligación familiar. Relacionado con lo anterior se enmarca la denominada "crisis de cuidado", un proceso que, aunque está en un estado aún incipiente, va a ser cada vez más importante en los próximos años si no se plantean estrategias para su solución.

La "crisis de cuidado" es la disminución de cuidadores y cuidadoras frente al incremento de necesidades de cuidados por varios fenómenos principalmente demográficos: primero, el envejecimiento de la población y la reducción de la natalidad, segundo, la incorporación de la mujer al trabajo de forma generalizada y tercero, los valores post-industriales<sup>1</sup>.

La Organización Mundial de la Salud define el cuidado como "el sistema de actividades lleva-

das a cabo por cuidadores informales (familia, amigos o vecinos) o profesionales (sanitarios, sociales u otros). O ambos, para conseguir que una persona que no sea totalmente capaz de cuidar de sí misma mantenga la mejor calidad de vida posible"<sup>2</sup>. Las personas que necesitan cuidados no son capaces de hacer por sí mismas las actividades básicas de la vida privada como ducharse, vestirse, comer, etc. o las actividades instrumentales de la vida diaria como comprar, cocinar, lavar la ropa, etc. o incluso ni unas ni otras. El grado de dificultad en realizarlas y la singularidad de cuáles son las que suponen más problemas denota su nivel de dependencia. Los cuidados se extienden a distintas situaciones derivadas de la discapacidad, el envejecimiento, los accidentes o las enfermedades crónicas.

La premisa de la que se parte es que a pesar de los esfuerzos por un modelo alternativo, más profesionalizado, universal y alejado del asistencialismo, los cuidados son femeninos y familiares a pesar de los intentos de profesionalizar el modelo.

El vigente modelo en España establecido por la Ley 39/2006. De 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a la Dependencia, de la que posteriormente se hará un análisis, se ha configurado singularmente para los cuidados que se asocia al envejecimiento según criticaron en su momento CERMI y otras asociaciones que agrupaban al colectivo de personas con discapacidad, opinando que la norma tiene una percepción muy negativa del envejecimiento porque se califica como un problema cuando el hecho de vivir más y mejor debería entenderse como un gran logro social<sup>3</sup>. Desde esta perspectiva, se debe hablar de "nuevos envejecimientos", de "segunda edad adulta" y de sujetos activos en la transformación de las sociedades<sup>4</sup>. Sin embargo, no se puede negar que es un reto de toda la sociedad porque las personas en situación de dependencia están aumentando, no solo por una esperanza de vida más alta, aunque es evidente la relación directa entre

1 VÁZQUEZ RODRÍGUEZ, J., "El desarrollo de políticas sociales de atención a la dependencia en España. Una propuesta metodológica para el estudio comparado sobre estrategias familiares de cuidados. Un ejemplo práctico: Andalucía y Cataluña", *Documentos de Trabajo Social* nº 48, 2010, p. 203.

2 GOBIERNO DE ESPAÑA, Cuidados de larga duración, p. 1 [https://www.sanidad.gob.es/estadEstudios/estadisticas/sisInfSanSNS/pdf/Cuidados\\_de\\_Larga\\_Duracion.pdf](https://www.sanidad.gob.es/estadEstudios/estadisticas/sisInfSanSNS/pdf/Cuidados_de_Larga_Duracion.pdf) (Última consulta: 11 de diciembre de 2022).

3 ABIO ROIG, G., PATXOT CARDONER, C., RENTERIA PÉREZ, E. y SOUTO NIEVES, G., "La atención a la dependencia en el marco del estado del bienestar", *Quaderns de polítiques familiars* 2015, p. 37.

4 COMAS D'ARGEMI, D. y SORONELLAS MASDEU, M., "Envejecimiento, dependencia y cuidados. Retos sociales y retos asistenciales", *Arxivi d'Etnografia de Catalunya* nº 22, 2021, p. 6.

edad y dependencia sino también derivado de otras causas como la mejora de la medicina, las condiciones de vida o los hábitos saludables, generándose en pocos años un problema de sostenibilidad no solo económica sino también social.

En este trabajo se va a hablar del actual modelo de cuidados de larga duración o como se denomina en España, del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia en clave autonómica, dado que la competencia de su gestión y financiación recae fundamentalmente en las Comunidades Autónomas. Se hará especial referencia a Extremadura y el País Vasco, la primera por ser el campo de investigación del proyecto anteriormente referenciado y la segunda por razones obvias. Aunque el estudio de los cuidados, de la dependencia o de la discapacidad normalmente se hace desde la parte receptora de los cuidados, considerada como la parte más vulnerable, es injustificable el olvido de los cuidadores y cuidadoras familiares, mujeres en su mayoría, por la razón de que la atención a la discapacidad y a la dependencia están dentro del ámbito privado de las familias, entendiéndose como una obligación. Esta invisibilidad que sufren en especial las mujeres cuidadoras, además de la perpetuación de la idea de que las mujeres están más dotadas para cuidar, tiene consecuencias negativas en su vida laboral y social. Se hace indispensable su reconocimiento jurídico y social pero no de cualquier manera sino desde la perspectiva de género, desde los postulados de la economía feminista y la llamada economía de la sostenibilidad de la vida que no aceptan la división hombre productor/ mujer reproductora, poniendo en valor que las actividades reproductivas o que están fuera del mercado son necesarias para que las productivas existan y se desarrollen. Por eso, en estas páginas, en el análisis y las propuestas se va a poner el énfasis en las cuidadoras familiares. Desde la perspectiva de género preocupa y mucho el contexto de crisis interminable que se está sufriendo, caldo de cultivo para el reforzamiento de la familia tradicional y los roles desiguales de género.

Hay que hacer también referencia a la singularidad del medio rural que, a pesar de que no se discute, no se refleja en el diseño de las políticas públicas, por lo menos hasta ahora pero, gracias a los movimientos sociales relacionados con la

“España vaciada” han hecho tomar conciencia a la clase política del problema de la despoblación y el envejecimiento de las zonas rurales y la obligación de incluir la consideración demográfica en todas las políticas de la Unión Europea, por mandato de la Comisión Europea y de la que han tomado nota algunas Comunidades Autónomas<sup>5</sup>, junto con la igualdad de hombres y mujeres y la transición verde.

En el análisis tendrá un papel destacado las medidas aplicadas desde el derecho financiero y tributario para las personas con discapacidad y en situación de dependencia y en general en el ámbito de los cuidados. Se pretende revisar “la capacidad de derecho financiero para establecer medidas equitativas en materia de género, bien desde la perspectiva del ingreso, a través de la extrafiscalidad del tributo, bien desde la perspectiva del gasto público a través de la potencialidad exegética del principio de equidad interpretado en clave de género”<sup>6</sup> y la proposición de mejoras en el ámbito fiscal de los cuidados en sentido amplio. Se propondrán líneas de actuación tanto desde el ámbito fiscal como desde el ámbito presupuestario, teniendo en consideración la feminización de los cuidados donde el género no puede ser un criterio accesorio sino fundamental en el diseño de políticas públicas en este ámbito.

A continuación se explicarán las razones que hacen indispensable un cambio de modelo y hacia que dirección se dirigen los cuidados de larga duración con mirada crítica y desde la perspectiva de género.

## 2. EL ACTUAL MODELO DE CUIDADOS DE LARGA DURACIÓN EN ESPAÑA: EL SISTEMA PARA LA AUTONOMÍA Y ATENCIÓN A LA DEPENDENCIA

A partir de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a la Dependencia, se articula un sistema con la coordinación y la colaboración de las Administraciones Públicas estatal, autonómica y local. Se concibe el denominado Sistema para la Au-

<sup>5</sup> Exposición de Motivos Ley 3/2022, de 17 de marzo, de medidas ante el reto demográfico y territorial de Extremadura.

<sup>6</sup> FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y SÁNCHEZ HUETE, M.A., “La realización del principio de igualdad de género por medio de la extrafiscalidad y el gasto público” en HEIM, D. y BODELÓN GONZÁLEZ, E., Derecho, Género e Igualdad. Cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas. Volumen I, Grupo Antígona, Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2010, p. 78.

tonomía y Atención a la Dependencia como el cuarto pilar del Estado de bienestar. Se basa en la competencia autonómica en materia de servicios sociales del artículo 148.1.20 Constitución Española por la competencia del Estado en la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales<sup>7</sup>.

Fue muy novedoso por varios motivos, cubría un déficit respecto a la protección de las personas dependientes, se concibió por primera el cuidado como un derecho subjetivo y se aportaba la profesionalización de los cuidados, intentando superar el asistencialismo y los cuidados familiares que caracterizaban el modelo vigente hasta ese momento, el propio de los países de nuestro entorno, también denominado modelo mediterráneo. El modelo a partir de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a la Dependencia, se configuraba como un modelo mixto donde coexistía familia y cuidados profesionales mediante prestaciones públicas de las que podría ser beneficiario el receptor de cuidados en función de sus necesidades y grado de dependencia. La principal ruptura con el modelo anterior es que reconoce jurídicamente a los cuidadores familiares a través de la introducción de varias medidas en el articulado de la ley, entre las que se encuentra su inclusión en el Régimen de Seguridad Social<sup>8</sup>, con el objetivo de paliar los costes indirectos derivados de la atención a la dependencia por parte de los familiares. Es una buena medida, a pesar de sus vaivenes sin embargo, si se analiza desde la perspectiva de género, condiciona la entrada de la mujer en el ámbito profesional, porque desincentiva la idea de conseguir un empleo fuera del ámbito familiar, percibiéndose como una especie de "premio" a los cuidados y manteniendo la división de papeles y el "status quo". La prestación económica para cuidados en el entorno familiar y apoyo a los cuidadores no profesionales también tiene su razón de ser en una suerte de compensación y de valoración del cuidado informal. Sin embargo, no contribuye a la profesionalización del modelo porque no descarga a las familias ni a la mujer, que es quien la sigue

asumiéndolo casi en exclusiva<sup>9</sup>. Se justificó, en su momento, por su carácter excepcional otorgado por la propia norma y que, posteriormente, la ley y la necesidad convirtió en prioritaria frente a otras prestaciones o servicios que coadyuvaban a la conciliación y al alivio de los cuidados a los familiares.

Aunque el sistema preveía la coordinación y la colaboración de las tres Administraciones Públicas territoriales, son las Comunidades Autónomas las que tienen un papel nuclear porque son las que gestionan el Sistema de Autonomía y Atención a la Dependencia en su territorio y, en concreto, el reconocimiento de las situaciones de dependencia, el diseño del Plan de Atención Individual y la implementación de los distintos servicios y prestaciones<sup>10</sup>. Asumía la carga financiera del sistema por lo que una de las consecuencias indeseadas de la implantación autonómica del Sistema de Dependencia era su transformación en diecisiete modelos derivados de la gestión autonómica del sistema autonómico, como finalmente ha ocurrido porque en algunos territorios no se ha aplicado correctamente la norma o se ha hecho lo que se ha podido con los recursos con los que se contaba. La realidad de diecisiete modelos es innegable. En algunas Comunidades Autónomas prima una visión más mercantilista mientras que en otras ponen el acento en la provisión pública. Existen claras diferencias entre medidas más o menos "conciliadoras" dependiendo de la Comunidad donde se resida. A lo que se añade las desigualdades más que significativas según se trate de entornos rurales o urbanos ya que en el primero las oportunidades son más reducidas. A pesar de ello, la dispersión en parte se ha contenido porque la norma delimita unas condiciones básicas de competencia estatal que establece un mínimo común denominador que debe ser respetado.

No obstante este mínimo común denominador, la ciudadanía percibe estas diferencias como una desigualdad de trato en razón de la residencia en una u otra Comunidad Autónoma, que no es indiferente el lugar de residencia para ten-

7 Artículo 149.1. 1º Constitución Española.

8 Real Decreto 615/2007, de 11 de mayo, por el que se regula el Convenio al que debían acogerse os cuidadores no profesionales.

9 VÁZQUEZ RODRÍGUEZ, J., "El desarrollo de políticas sociales de atención a la dependencia en España. Una propuesta metodológica para el estudio comparado sobre estrategias familiares de cuidados. Un ejemplo práctico: Andalucía y Cataluña", ob. cit., p. 204.

10 DIAZ CALVARRO, J.M., La ley de dependencia y su aplicación en Extremadura, Universidad de Extremadura, 2015, p. 13.

er un mayor o menor grado de protección<sup>11</sup>, vulnerando la equidad social. Sin embargo, y más allá de esas condiciones básicas, si se analizan los datos derivados de la aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, se observan algunos puntos en común, por ejemplo que las familias prefieren una prestación económica frente a cualquier servicio y esta elección deriva de la suma de distintas variables y condicionantes entre los que prima de forma clara el lugar donde se reside<sup>12</sup>.

Las desigualdades autonómicas y la plena eficacia del Sistema de Dependencia tienen su razón de ser en dos razones: primero, la crisis de 2008 que trajo como consecuencia políticas de austeridad que comprometieron tanto el catálogo del sistema de prestaciones como el calendario de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía y Atención a la Dependencia y, en definitiva la operatividad del sistema y segundo, una memoria sobredimensionada, previsiones excesivamente ambiciosas y una financiación poco rigurosa que no consideraba la situación de partida deficitaria en infraestructuras y servicios.

Uno de los principales aspectos que no se previó adecuadamente fue la financiación del sistema, a pesar de ser una cuestión apuntada por el Consejo de Estado<sup>13</sup> antes de la entrada en vigor de la Ley de Dependencia. En su Dictamen señalaba la necesidad de sostenibilidad financiera a largo plazo y la adecuada articulación del régimen de cooperación entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Tal y como se establece en la norma, la financiación del nivel básico corresponde a la Administración General del Estado con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, el nivel intermedio cofinanciado por el Estado y cada una de las Comunidades Autónomas fijado en el convenio suscrito y en base a criterios como la población dependiente,

dispersión geográfica, etc.<sup>14</sup> y un nivel adicional también a cargo de las Comunidades Autónomas y voluntario con la finalidad de mejorar las prestaciones previstas en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia o incluso añadir otras no incluidas. El otro pilar de la financiación del Sistema de Autonomía y Atención a la dependencia era el copago que también fue muy criticado porque el hecho de que los usuarios del Sistema se responsabilizasen de una parte de las prestaciones percibidas presentaba distorsiones según la capacidad económica de la población afectada porque para las rentas bajas supone un coste a veces difícil de asumir aunque se compensa por su inclusión en el Sistema en contraposición a otros niveles de rentas<sup>15</sup> como las llamadas clases medias que no accede al sistema por el nivel de renta o tiene que sufragar una parte del servicio o buscarlo en el mercado privado con las dificultades económicas y de disponibilidad que puede acarrear; existen diversos estudios que denotan que el modelo de cuidados de larga duración “muestra menos capacidad de apoyar a los sectores intermedios”<sup>16</sup>. Además, existen diferencias palpables entre las diferentes Comunidades Autónomas en el coste estimado por persona y grado de dependencia, siendo Galicia el territorio con menor coste mensual global mientras en el otro extremo se sitúan la Comunidad Valenciana para los grados I y II y la Comunidad Foral de Navarra para el grado III. La explicación puede ser el desigual tipo de prestaciones que se ofertan en cada Autonomía y la diversa aplicación de la norma en el territorio nacional. Con el deterioro de la financiación del Sistema de Dependencia, aumentó el porcentaje de copago asumido por el beneficiario por encima del 33% establecido en 2006<sup>17</sup>.

El año 2012 es un punto de inflexión a peor para el sistema diseñado por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía y

11 ZÁRATE RIVERO, B., “La familia en la Ley de Dependencia. Implicaciones sociosanitarias y jurídicas 10 años después”, *Quaderns de polítiques familiars* nº 2, 2019, p. 5.

12 VÁZQUEZ RODRÍGUEZ, J., “El desarrollo de políticas sociales de atención a la dependencia en España. Una propuesta metodológica para el estudio comparado sobre estrategias familiares de cuidados. Un ejemplo práctico: Andalucía y Cataluña”, *ob. cit.*, pp. 216 y 217.

13 Dictamen Consejo de Estado 336/2006, sobre el Anteproyecto de Ley de promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, aprobado el 23 de marzo de 2006, p. 3.

14 DIAZ CALVARRO, J.M., *La ley de dependencia y su aplicación en Extremadura*, Universidad de Extremadura, 2015, p. 19.

15 MARTÍNEZ BUJÁN, R. y MARTÍNEZ VIRTO, L., “Propuestas para construir un modelo de gestión de los cuidados de larga duración basado en la equidad social, la igualdad de género y la cohesión territorial”, *Zerbitzuan* 60, P.197.

16 SANCHEZ SALMERÓN, V., PÉREZ ERANSUS, B. y MARTINEZ VIRTO, L., “El modelo español de cuidados de larga duración ante el desafío de la desigualdad”, *Revista prisma social* nº 32, 2021, p. 187.

17 DEL POZO RUBIO, R., PARDO GARCÍA, I. y ESCRIBANO SOTOS, F., “El copago de dependencia en España a partir de la reforma estructural de 2012”, *Gaceta sanitaria* 31, 2017, pp. 26 y 28.

Atención a la Dependencia porque se suspende la aplicación del nivel de protección estatal. Además del impacto sobre la financiación, se paraliza el calendario de aplicación previsto y la entrada de nuevas personas en situación de dependencia al sistema<sup>18</sup>, en concreto los dependientes moderados, se reduce la intensidad protectora y se incrementa el copago<sup>19</sup>.

La norma pretendía la prioridad de los servicios frente a las prestaciones, sin embargo, se ha producido el efecto contrario por diversas razones: primero, la propia preferencia de las familias que, en algunos casos ha supuesto el abandono de la persona en situación de dependencia del servicio que estaba recibiendo, segundo, para las Administraciones supone un coste menor y una gestión más sencilla y por último, la concepción de la política que asigna una responsabilidad del cuidado a las familias pero que en el ámbito rural se explica primordialmente por la falta de servicios e infraestructuras y las dificultades de acceso a los existentes, sin que haya alternativas en el mercado privado. Esta razón también puede darse en entornos urbanos pero no es tan generalizada<sup>20</sup>.

El resultado es que la universalidad del Sistema de Autonomía y Atención a la dependencia se vio constreñido tanto por el nivel de renta como por los recursos que tenía cada Comunidad Autónoma. Pero en general los problemas estructurales de la Ley de Dependencia han hecho reaparecer los tintes asistencialistas alejándose la idea del Sistema de Atención a la Dependencia como cuarto pilar del Estado del Bienestar<sup>21</sup>. Este calificativo es criticado por algunos autores que consideran que el cuarto pilar son los servicios sociales que abarcan cuestiones más amplias.

Otros aspectos negativos derivados de la parcial implantación del Sistema establecido por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía y Atención a la Dependencia son: primero, la aplicación restrictiva de los baremos de valoración, segundo, los retrasos en el pago

de las prestaciones económicas, tercero, el retraso de las resoluciones de los procedimientos de la situación de dependencia; en Extremadura el plazo se demora una media de 540 días y en el País Vasco es de 137 días, frente a la media de España que en 2021 era de 426 días<sup>22</sup>. Estos periodos de espera, provocan situaciones de indefensión, desconfianza y desatención que desmotivan a los potenciales usuarios del Sistema de Atención a la Dependencia en el momento de iniciar los trámites<sup>23</sup>.

Explicado de manera genérica las principales características del Sistema de Autonomía y Atención a la Dependencia, se va a hacer una mención de la singularidad de los cuidados en dos Comunidades Autónomas, como ya se ha mencionado en la introducción, Extremadura y País Vasco.

Extremadura es una Comunidad Autónoma eminentemente rural<sup>24</sup> caracterizada por una amplia mayoría de municipios de pequeño tamaño y con población de menos de 5.000 habitantes. Engloba el 99% de los municipios extremeños, ocupa un 90% del territorio y es donde reside el 68% de la población regional<sup>25</sup>. Es un territorio muy extenso con una muy baja densidad de población donde tienen peso específico los mayores de 65 años, denotando una población envejecida. El índice de dependencia es superior en Extremadura que en España, un 54,6% frente a un 53,4%, siendo superior en Cáceres frente a Badajoz en más de tres puntos porcentuales<sup>26</sup>. El medio rural es un elemento fundamental de la vertebración social y económica de Extremadura<sup>27</sup>, por eso debe ser destacado en el modelo de cuidados de larga duración, no solo en la comunidad extremeña sino en cualquier territorio

18 DIAZ CALVARRO, J.M., La ley de dependencia y su aplicación en Extremadura, ob. cit., 2015, p. 42.

19 MARTÍNEZ PÉREZ, J.E., SÁNCHEZ MARTÍNEZ, F.I. y ABELLAN, J.M., "Impacto de la Ley de Dependencia sobre el gasto autonómico en servicios sociales", Gaceta Sanitaria nº 34, 2020, pp. 21 y 22.

20 BARBIERI, N. y GALLEGU, R., "El despliegue de la Ley de Dependencia en el País Vasco y la Comunidad de Madrid (2007-2012): el margen de la autonomía política", Zerbitzuan nº 60, 2015, p. 106.

21 COMAS D'ARGEMIR, D., "Los cuidados de larga duración y el cuarto pilar del sistema de bienestar", Revista de antropología social nº 24, 2015, p. 397.

22 SANCHEZ SALMERÓN, V., PÉREZ ERANSUS, B. y MARTINEZ VIRTO, L., "El modelo español de cuidados de larga duración ante el desafío de la desigualdad", ob. cit., p. 173.

23 MORALES ROMO, N., HUETE GARCÍA, A. y CHAVERRI CARVAJAL, A., "La gestión de la atención a la dependencia en España. Análisis y propuestas", Revista Prisma Social nº 32, 2020, p. 9.

24 Artículo 19.1 Decreto 115/2010, de 14 de mayo, por el que se crean y establecen las funciones de los órganos de gobernanza para la aplicación de la Ley de Desarrollo Sostenible del Medio Rural y se determina la delimitación y calificación de las zonas rurales de Extremadura: A efectos de lo establecido en el presente decreto, el medio rural en Extremadura será el espacio geográfico formado por la agregación de todos los municipios que integran la Comunidad Autónoma, a excepción de los correspondientes a Almodralejo, Badajoz, Cáceres, Don Benito, Mérida, Plasencia y Villanueva de la Serena.

25 JUNTA DE EXTREMADURA, Plan de acción sobre necesidades de las personas con discapacidad en el entorno rural, 2021, p. 8.

26 JUNTA DE EXTREMADURA, Atlas socioeconómico de Extremadura 2021. Resumen, 2021, pp. 14 y ss.

27 JUNTA DE EXTREMADURA, Plan de acción sobre necesidades de las personas con discapacidad en el entorno rural, ob. cit., p. 6.

y, asimismo la escasez de servicios en relación directa con el tamaño de los municipios y la tendencia al despoblamiento que potencia el riesgo de exclusión en todos los ámbitos. El papel de las mujeres que residen en zonas rurales se desarrolla en el ámbito doméstico y reproductivo y su incursión en el ámbito productivo suele ser de manera informal y no reconocido. A pesar de esta clara tendencia, en los últimos años se observa una tendencia a una mayor participación de las mujeres en el ámbito laboral y social y un alejamiento de los roles tradicionales<sup>28</sup>.

El cuidado, por tanto, es una obligación para las mujeres de la familia que suelen estar en la franja de edad de 40-45 años, asumiéndolo de manera automática. Los cuidados suponen un cambio radical en su vida que puede traducirse en el abandono del trabajo o, en el mejor de los casos, en la reducción de la jornada laboral<sup>29</sup>.

Los municipios rurales tienen recursos limitados y los servicios públicos se localizan, por una cuestión de eficacia en los que tienen una mayor población. Por tanto, los usuarios de pequeños núcleos tienen que desplazarse incluso para acudir a servicios públicos básicos. Si no tienen vehículo propio dependen del transporte público, deficitario en horarios y rutas. Pero la accesibilidad no se circunscribe solo al aspecto físico sino que también existen dificultades en el acceso a trámites y procedimientos administrativos por la falta de capacidad del usuario, porque son complicados y no hay una atención al administrado e incluso por la brecha digital y la falta de conectividad si el trámite es a través de la Administración digital. Por otra parte, la Administración no es eficaz por los retrasos en las resoluciones y en el pago de las prestaciones económicas.

La preferencia por las ayudas económicas frente a los servicios deriva directamente de la ruralidad de la Comunidad Autónoma de Extremadura y es el resumen de las características anteriormente explicadas: escasez de infraestructuras y, en consecuencia, el difícil acceso a los servicios con una alta dependencia al transporte que se convierte en un factor limitante, así

como la falta de coordinación entre entidades públicas y privadas, el hecho de ser una sociedad muy tradicional con un fuerte arraigo familiar<sup>30</sup> donde se sigue pensando que el cuidado es una obligación de las familias y la institucionalización tiene connotaciones negativas porque se entiende como una dejación del deber familiar de cuidados y la propia preferencia de la persona en situación de dependencia por no salir de su hogar.

Ante la falta de infraestructuras y servicios en amplias zonas de Extremadura, una buena opción podría ser las prestaciones de ayuda a domicilio que también tiene sus complicaciones por la falta de personal formado y especializado.

La competencia de los servicios sociales está transferida a las Comunidades Autónomas, en Extremadura la titular es la Consejería de Sanidad y Políticas Sociales. La Ley de Dependencia se articula a través del Servicio Extremeño de Promoción de la Autonomía y Atención a la Dependencia o en su acrónimo SEPAD. Con respecto a la discapacidad, las políticas públicas se centran en la inclusión como uno de los principales objetivos y se subraya la doble limitación que supone el hecho de ser mujer con discapacidad.

A pesar de las limitaciones expuestas, hay interés desde el Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia de Extremadura de impulsar, sobre todo en las zonas rurales, la figura del "asistente personal" para garantizar el desarrollo y libertad individual de las personas con más necesidades de apoyo<sup>31</sup>, apostando por la construcción de un sistema de Dependencia más centrado en las prestaciones y en los servicios profesionales frente al exclusivo cuidado familiar. Otras propuestas en este sentido son el fomento de las consultas telefónicas y el servicio de telemedicina, ampliación de ayudas de transporte para desplazamientos continuos a centros de salud y hospitales que intenta mantener a las personas en su entorno comunitario, el fomento de la autonomía personal y servicios de apoyo a las familias<sup>32</sup>, siguiendo las tendencias que se persiguen en la actualidad en el modelo de cuida-

28 Igualdad de género en el entorno rural y municipal de Extremadura: diagnóstico y propuestas, 2022, p. 93. <https://www.igualdadrural.es/informe/> (Última consulta: 11 de diciembre de 2022).

29 Igualdad de género en el entorno rural y municipal de Extremadura: diagnóstico y propuestas, ob. cit., p. 96.

30 DIAZ CALVARRO, J.M., "El tratamiento fiscal de los cuidados. Estudio desde la perspectiva de género", en SORIANO MORENO, S. (Coord.), *Perspectivas jurídicas de la igualdad de género en el entorno rural*, Aranzadi, Madrid, 2021, p. 147.

31 JUNTA DE EXTREMADURA, Plan de acción sobre necesidades de las personas con discapacidad en el entorno rural, ob. cit., p. 24.

32 JUNTA DE EXTREMADURA, Plan de acción sobre necesidades de las personas con discapacidad en el entorno rural, ob. cit., p. 33.

dos de larga duración.

En el País Vasco, la evolución de la distribución de la población muestra un acusado y continuo descenso de población en los tramos de edad más jóvenes a la vez que aumenta en las edades más maduras debido al descenso de la natalidad y una esperanza de vida más alta. Económicamente es uno de los territorios más desarrollados a nivel estatal en contraposición con Extremadura. Antes de la entrada en vigor de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia ya existía un desarrollo de los servicios sociales, puesto en marcha por la Ley de Servicios Sociales del País Vasco de 1982, que se convirtió en la primera norma de este ámbito en el conjunto del Estado. Se caracteriza, desde sus inicios, por una importante inversión económica y una estructura de gobierno estructurada en diputaciones forales, gobierno autonómico y ayuntamientos<sup>33</sup>. Las diputaciones forales tienen un importante papel como facilitador de la proximidad en la atención a la dependencia así como en la eficiencia<sup>34</sup>.

La implantación de la Ley de Dependencia fue tardía, en 2008 y, a diferencia de otros territorios, los servicios y las prestaciones económicas tienen un peso similar, destaca de igual modo el desarrollo de servicios de residencias y el de las prestaciones económicas para cuidados en el entorno familiar. Como ya existía una estructura de servicios sociales anterior a la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, la norma tuvo un impacto menor que en otras Comunidades Autónomas porque aunque se crean nuevas prestaciones económicas, se adaptan servicios y prestaciones existentes.

Tanto los servicios como las prestaciones ofertadas buscan facilitar en mayor o menor medida a las familias el cuidado de sus personas vulnerables, ayudando a la conciliación. Pese a todo el cuidado familiar tiene un papel protagonista. Más de dos tercios de los cuidadores informales son mujeres de entre 41 y 80 años. Es decir, el

81,5 % de total, siendo habitualmente cónyuges, madres o hijas<sup>35</sup>. Las demandas de cuidados se cubren principalmente mediante el abandono del trabajo en el mercado laboral, excedencias y permisos y apoyos de otros familiares.

El 5 de diciembre de 2008 se aprobó la Ley 12/2008, de Servicios Sociales de Euskadi con el objetivo de crear el Sistema Vasco de Servicios Sociales con la integración de la dependencia porque la nueva norma era más amplia que la Ley de Dependencia y garantiza derechos subjetivos no solo en el ámbito de la dependencia. Se critica de esta norma que no ha favorecido la superación de diferencias territoriales, la estructuración de prestaciones y servicios<sup>36</sup> ni ha supuesto un cambio significativo frente a la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia. Este sistema pretende la configuración de una red asistencial y una oferta de servicios en las mismas condiciones en los tres territorios, traduciendo a la realidad vasca las principales disposiciones de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía y Atención a la Dependencia<sup>37</sup>. Es una de las Comunidades Autónomas que cumple mejor y con mayor intensidad la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía y Atención a la Dependencia sobre todo en los primeros años.

Un aspecto muy destacable de los servicios ofertados por Euskadi es el reconocimiento de servicios de alivio a los cuidadores y cuidadoras familiares de personas con discapacidad mediante estancias temporales en residencias y centros de día con la finalidad de apoyar que los cuidadores y cuidadoras de personas en situación de dependencia puedan disponer de unos días de descanso, recuperación y/o desarrollo personal o para situaciones de necesidad. Otra modalidad son los servicios sociales especializados de responsabilidad foral cuyo objetivo es incidir en la mejora de la calidad del cuidado y la permanencia de la persona cuidadora en su entorno social y familiar. Entre los servicios oferta-

33 BARBIERI, N. y GALLEGU, R., "El despliegue de la Ley de Dependencia en el País Vasco y la Comunidad de Madrid (2007-2012): el margen de la autonomía política", ob. cit., p. 97.

34 BARBIERI, N. y GALLEGU, R., "El despliegue de la Ley de Dependencia en el País Vasco y la Comunidad de Madrid (2007-2012): el margen de la autonomía política", ob. cit., p. 108.

35 LLEO FERNÁNDEZ, R., SANTILLAN IDOATE, C., LÓPEZ GIL, S. y PÉREZ OROZCO, A., Cuadernos de debate feminista. II Cuidados, Diputación Foral de Gipuzkoa, 2012, p. 38.

36 BARBIERI, N. y GALLEGU, R., "El despliegue de la Ley de Dependencia en el País Vasco y la Comunidad de Madrid (2007-2012): el margen de la autonomía política", ob. cit., p. 105.

37 LLEO FERNÁNDEZ, R., SANTILLAN IDOATE, C., LÓPEZ GIL, S. y PÉREZ OROZCO, A., Cuadernos de debate feminista. II Cuidados, ob. cit., p. 47.

dos está la formación e información y el apoyo psicológico grupal e individual y grupos de autoayuda a personas cuidadoras de personas dependientes<sup>38</sup>. El único aspecto negativo es circunscribir los cuidados solo a la discapacidad o al reconocimiento de la dependencia pero es una cuestión que tendrá, más adelante, un abordaje más amplio.

A pesar de las iniciativas de las distintas Comunidades Autónomas, la realidad es que los cuidados, en la actualidad, siguen descansando en la familia y las políticas públicas de cuidado siguen siendo un complemento frente a un mercado privado que está teniendo cada vez más expansión. Con el modelo implantado por la Ley de Dependencia, no se ha producido una alteración de las estructuras de género<sup>39</sup> porque las principales proveedoras de cuidados siguen siendo las mujeres de la familia. La tarea de cuidados es intensiva y extensiva en el tiempo, teniendo consecuencias en la vida social y profesional de las mujeres, cercenando y dificultando sus posibilidades de promoción y consolidación que, puede, en el futuro propiciar que “la autonomía económica de las mujeres presente y futura se vea comprometida”<sup>40</sup>. Existen pocas medidas para los y las proveedoras de cuidados y las que existen no están integradas de una manera consciente en el actual modelo cuidados que denota una falta de estrategia con líneas de actuación dispersas según el territorio.

Por eso, los análisis y las propuestas de cambio de esta realidad deben hacerse desde la perspectiva de género, dado que es la mujer la que cuida y sobre la que descansa una tarea que es una obligación de los poderes públicos tal y como postula el artículo 9.2 Constitución Española.

El Derecho Financiero y Tributario como impulsor de políticas públicas puede tener un papel preponderante en un verdadero modelo integral de cuidados a través de medida de gasto social y la inclusión de beneficios fiscales a los colectivos con necesidades especiales. El análisis de algu-

nas de las disposiciones vigentes y su valoración será el objeto del siguiente epígrafe.

### 2.1. Medidas desde el Derecho financiero y tributario y análisis desde la perspectiva de género

El análisis se va a limitar a los incentivos fiscales estatales y autonómicos que tienen relación con el cuidado y no de manera exhaustiva, con breves apuntes sobre la dimensión fiscal de los cuidados de larga duración, así como su singularidad.

El tributo entendido como herramienta para el desarrollo de políticas social e “instrumento más de transformación social”<sup>41</sup> para la protección de determinados colectivos en riesgo de exclusión, tiene un campo de actuación en el ámbito de los cuidados respecto a los colectivos de las personas con discapacidad y en situación de dependencia pero también de los cuidadores y cuidadoras familiares porque la intensidad y extensión de la tarea de cuidados, tienen implicaciones, algunas de las cuales ya se han apuntado, suponiendo un menoscabo económico para el cuidador y su familia.

El diseño de estas medidas debe asumir la singularidad que se deriva de los cuidados: eminentemente familiar, feminizado y con mayor repercusión en el mundo rural. La pregunta es si las reflexiones que se van a desgranar tienen su acomodo en los vigentes beneficios fiscales y si se reconoce en ellos la situación de los cuidadores informales o si de ello se deriva la modificación de los incentivos existentes o la articulación de nuevas medidas.

Las disposiciones que desde el lado de los ingresos se implementen, aunque tengan una finalidad extrafiscal, deben tener acomodo en el principio de capacidad económica del artículo 31 Constitución Española y no vulnerar el resto de los principios tributarios recogidos en el mencionado precepto.

La necesidad de lograr una igualdad material en colectivos que parten de una situación de desigualdad por sus necesidades especiales y también el análisis desde la perspectiva de género, admite la inclusión de medidas de acción positiva, que admite las diferencias de trato sin que se traduzca en una vulneración del principio

38 ELKARTEAN. CONFEDERACIÓN COORDINADORA DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD DEL PAÍS VASCO, Guía de recursos para personas con discapacidad País Vasco, 2017, pp. 99 y ss.

39 COMAS D'ARGEMIR, D., “Los cuidados de larga duración y el cuarto pilar del sistema de bienestar”, ob. cit., p. 375.

40 CASTRO GARCÍA, C. Y MEDIALDEA GARCÍA, B., “La (des)igualdad de género en el sistema de impuestos y prestaciones en España”. En M. PAZOS MORÁN, Fiscalidad y equidad de género, Fundación Carolina, Madrid, 2010, p.105.

41 CHECA GONZÁLEZ, C., “La función de las normas tributaria en el Estado Social. Especial consideración de los tributos con finalidad extrafiscal”, Anuario de la Facultad de Derecho nº 32, Universidad de Extremadura, Cáceres, 2015, p. 19.

de igualdad del artículo 14 Constitución Española siempre que se cumplan las condiciones establecidas por el Tribunal Constitucional<sup>42</sup>: primero, que la desigualdad de trato de que se trate esté fundada en criterios objetivos o razonables, segunda, la desigualdad tiene que conseguir un fin constitucionalmente lícito, tercero, las medidas deben ser adecuadas y proporcionadas, cuarta, no debe haber otro camino para conseguir el fin y quinto, la medida debe ser temporal y solo tener vigencia hasta que se consiga el fin perseguido. Desde la perspectiva de género, se debe evitar que las acciones de acción positiva ahonden en la dualidad hombre productor/ mujer reproductora, subrayando los sesgos de género del sistema tributario. Estos sesgos de género pueden ser explícitos si suponen un peor tratamiento para la mujer e implícitos cuando las medidas afectan de distinta manera a hombres y mujeres, debido a su distinta posición social y económica.

La conclusión es que igualdad no es uniformidad: “todos los contribuyentes han de ser tratados no de manera uniforme, sino de acuerdo con sus posibilidades, las cuales vienen dadas por su capacidad económica. Así pues, los iguales han de ser tratados de forma igual y los desiguales de forma desigual”<sup>43</sup>.

La desigualdad se basa en dos premisas: primera, los poderes del Estado asumen que las relaciones sociales se basan en el dimorfismo sexual y son jerárquicas y segunda, las diferencias entre mujeres y hombres tienen carácter estructural y suponen un problema de justicia. En consecuencia, adoptar la perspectiva de género implica la definición de una estrategia para eliminar la desigualdad, teniendo en cuenta su carácter estructural<sup>44</sup> y esa estructuralidad es especialmente visible en el tema objeto de este estudio, por eso, el género no puede ser soslayado ni del análisis del modelo de cuidados ni del ámbito fiscal porque, por una parte los cuidadores familiares son, en su mayoría mujeres y por otra, las mujeres con discapacidad y en situación de dependencia sufren una triple invisibilidad. La invisibilidad de las mujeres cuidadoras se define por la ficticia

separación entre trabajo productivo y el trabajo reproductivo con la subordinación de este frente a aquél que se asume de una manera inevitable por la sociedad<sup>45</sup>. En este sentido, las políticas de cuidado que no consideran el género en su construcción pueden mejorar la situación de las mujeres en tanto son las principales cuidadoras pero no alteran las relaciones de género<sup>46</sup> con lo que no se produce una verdadera transformación en el modelo de cuidados porque la perspectiva de género significa “instaurar la mirada de la sospecha sobre una realidad desigual por razón de sexo”<sup>47</sup>.

En este sentido, los beneficios fiscales que se diseñen bajo la perspectiva de género deben ajustarse a la finalidad que persiguen, no perpetuar los estereotipos de género hombre productor, mujer reproductora, ni subraya la idea de que las mujeres están ancladas en la labor de cuidados, asumiendo que el sistema tributario no es neutro. Precisamente esa falta de neutralidad es la justificación de los detractores del establecimiento de beneficios fiscales con perspectiva de género que opinan que la solución deben ser la potenciación del “gasto social estratégico para la promoción de los objetivos sociales”<sup>48</sup>.

Sin ánimo de ser exhaustivos, se va a hacer un pequeño esbozo de las medidas fiscales a favor de las personas con discapacidad o en situación de dependencia en algunas de las figuras impositivas más importantes. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la figura más adecuada para la introducción de beneficios fiscales en el ámbito de los cuidados porque tiene en consideración las circunstancias familiares y sociales de los contribuyentes y la protección de la familia. Tiene la limitación de que solo los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se pueden beneficiar de estas medidas lo que reduce la progresividad de este método, quedando fuera las familias más vulnerables. Entre las medidas, destacan:

- Rendimientos de trabajo: reducción por tra-

42 Sentencia Tribunal Constitucional 76/1999, de 26 de abril.

43 FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y SÁNCHEZ HUETE, M.A., “La realización del principio de igualdad de género por medio de la extrafiscalidad y el gasto público”. ob. cit. p. 28.

44 MARTÍN BARDENA, S., “Una mirada, distintas propuestas: género y políticas públicas”, Investigaciones feministas Volumen 7, nº 1, 2016, pp. 289 y 290.

45 COMAS D’ARGEMIR, D., “Los cuidados de larga duración y el cuarto pilar del sistema de bienestar”, ob. cit., p. 377.

46 COMAS D’ARGEMIR, D., “Los cuidados de larga duración y el cuarto pilar del sistema de bienestar”, ob. cit., p. 380.

47 MARTÍN BARDENA, S., “Una mirada, distintas propuestas: género y políticas públicas”, ob. cit., p. 297.

48 DIAZ CALVARRO, J.M., “Análisis del sistema de cuidados en Extremadura. Propuestas en clave de género desde el Derecho Financiero y Tributario”, en SORIANO MORENO, S., Los derechos de las mujeres en las zonas rurales. Un estudio del caso, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2022, p. 262.

- bajadores activos con discapacidad.
- Reducción en la Base Imponible por aportaciones a Planes de Pensiones y otros sistemas de previsión social constituidos a favor de las personas con discapacidad.
- Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- Exención por la transmisión de la vivienda habitual por personas con dependencia severa o gran dependencia de acuerdo con la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción a la Autonomía Personal y Atención a las Personas en situación de dependencia.
- Exención por haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social o clases pasivas.
- Exención por las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.
- Exención por Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores.
- Exención por las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en situación de dependencia.
- Mínimo por discapacidad.

Destaca en toda esta amalgama propuestas (y no están todas las que son), la deducción por circunstancias familiares en la cuota íntegra, regulado en el artículo 81 bis Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que entre sus modalidades recoge una deducción de 1.200 € por ascendiente y descendiente con discapacidad, igual o mayor al 33% con derecho a la aplicación del mínimo

por ascendiente o descendiente según el caso, así como por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad.

El contribuyente debe realizar una actividad por cuenta, el límite de la deducción son las cotizaciones y cuotas a la Seguridad Social y mutualidades de carácter alternativo y se prorrateará el importe en el caso de que exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción.

Respecto a los requisitos específicos de cada modalidad hay que hacer un ejercicio de reflexión para evitar desigualdades de trato difícilmente justificables, que difícilmente se equiparan con la finalidad del beneficio fiscal que es la protección de la familia<sup>49</sup>. Es muy gráfico el no reconocimiento de las parejas de hecho, de tal manera que si la pareja de un contribuyente tiene una discapacidad y no están casados, aun cumpliendo todos los requisitos, no se puede aplicar la deducción por cónyuge no separado. Otra diferencia que tampoco parece tener justificación es que se exige el requisito de convivencia, al menos por seis meses, en los casos de ascendiente por discapacidad pero no para la modalidad de descendientes. O la equiparación a la convivencia del internamiento en un centro especializado si existe dependencia económica.

La mayor limitación es que no se extiende a todas las situaciones de cuidado siendo una medida positiva pero poco efectiva ya que deja fuera a contribuyentes que cumplen los supuestos de hecho así como los requisitos exigidos por la norma.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido está exentos los servicios de asistencia a la tercera edad cuando los presten entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social<sup>50</sup>. En caso de prestarse por entidades privadas tributarán al 10% o incluso al 4%

49 DIAZ CALVARRO. J.M., "Propuestas de mejora del tratamiento fiscal de la familia y de las personas con discapacidad en el IRPF a través del análisis del artículo 81 bis", en CUBERO TRUYO, A., GARCÍA BERRO, F. Y TORIBIO BERNÁRDEZ, L., Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares, Tirant lo Blanch, 2022, p. 466.

50 Artículo 20 Tres Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

en determinadas circunstancias<sup>51</sup>.

En el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, existe una reducción en la base imponible por las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, en aquellas Comunidades Autónomas que no hubieran aprobado sus propias reducciones, o cuando a un sujeto pasivo no le resultase aplicable las reducciones de su comunidad<sup>52</sup>.

Las Comunidades Autónomas pueden introducir incentivos fiscales en el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de tres tipos: por circunstancias familiares y personales, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta<sup>53</sup>. La discapacidad o la dependencia del contribuyente, del cónyuge o de alguno de sus descendientes o ascendientes puede ser objeto de deducción<sup>54</sup>. No es una competencia incondicionada ya que se establecen restricciones con el objeto de evitar duplicidades y el mantenimiento de cierta uniformidad en la cuantificación de la capacidad económica que se someterá a gravamen en todo el territorio español.

La Comunidad Autónoma de Extremadura ha establecido una deducción en la cuota líquida por cuidado de personas familiares discapacitados<sup>55</sup> al igual que otras Comunidades Autónomas como Baleares, Andalucía, Castilla La Mancha, Comunidad Valenciana, Aragón y Cantabria. Se diferencian básicamente en los requisitos exigidos como la convivencia o el reconocimiento administrativo de la situación de discapacidad o independencia. En la deducción extremeña podrán beneficiarse de esta deducción los con-

tribuyentes que convivan con ascendientes o descendientes con un grado de discapacidad igual o superior al 65%. Exige como requisitos la convivencia de, al menos, la mitad del periodo impositivo y que se acredite por los servicios sociales de base. Estableció dos límites de renta: primero, la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente no sea superior a 19.000 € en declaración individual o 24.000 € en declaración conjunta y segundo, la renta general y del ahorro del familiar con discapacidad no sea superior al doble del indicador público de renta a efectos múltiples. El importe de la deducción son 150 € por cada ascendiente o descendiente, 220 € cuando se haya reconocido el derecho a una ayuda a la dependencia.

Podría mejorarse en varios aspectos, en primer lugar, su extensión a todas las circunstancias de cuidado porque se considera la dependencia como un criterio para aumentar la deducción pero no se incluye a los contribuyentes con familiares en situación de dependencia que no tengan ninguna discapacidad por no hablar de otras circunstancias que generan cuidados, en segundo lugar, incluir el hecho de que la mayoría de cuidadores son mujeres y, en tercer lugar, la singularidad rural de Extremadura: municipios pequeños y despoblados y escasez de infraestructuras y servicios públicos<sup>56</sup> con incidencia negativa en la capacidad económica.

Otras Comunidades Autónomas como la Comunidad Valenciana o Aragón prevén una deducción por nacimiento o adopción de un hijo con discapacidad. En otras existe una deducción por nacimiento o adopción de hijo y la discapacidad es un criterio para aumentar la cuantía de la deducción. La Comunidad Autónoma de Madrid contempla una deducción por acogimiento no remunerado de discapacitados o mayores de 65 años<sup>57</sup>.

En el País Vasco, las políticas de apoyo a las familias en el plano fiscal son principalmente medidas de compensación de gastos a través de deducciones fiscales y en menor medida ayudas directas a familias con hijos y por conciliación de la vida familiar y laboral. El País Vasco tiene un régimen fiscal propio: son los territorios históricos

51 Artículo 91 Dos. 2. 3º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 10 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en la Ley.

52 Artículo 20.2. a) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

53 Artículo 46 Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

54 MARTOS GARCÍA, J.J., "Tratamiento autonómico de la discapacidad en el IRPF", Revista Quincena Fiscal Aranzadi 17/2011, 18/2011, 2011, p. 12.

55 Artículo 5 Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

56 DIAZ CALVARRO, J.M., "Análisis del sistema de cuidados en Extremadura. Propuestas en clave de género desde el Derecho Financiero y Tributario", ob. cit., p. 265.

57 MARTOS GARCÍA, J.J., "Tratamiento autonómico de la discapacidad en el IRPF", ob. cit., pp. 37-39.

los titulares de la competencia normativa y las juntas generales de cada territorio son las que aprueban las normas tributarias mientras que las diputaciones forales se encarga de la gestión, liquidación, recaudación e inspección en su territorio a través de su respectiva hacienda local. El Órgano de Coordinación Tributaria favorece la armonización, coordinación y colaboración fiscal, aunque no hay diferencias significativas entre los territorios históricos.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hay una serie de deducciones fiscales relacionadas con la discapacidad y la dependencia muy parecidas a las establecidas a nivel estatal o por otras Autonomías y reconocidas en las normas forales de los tres territorios con algunas diferencias:

- Exención de las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- Bonificaciones adicionales por rendimientos de trabajo para personas activas con discapacidad.
- Reducciones por aportaciones realizadas a planes de previsión social constituidas a favor de personas con discapacidad.
- Deducciones por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de personas con discapacidad.
- Exenciones para prestaciones económicas vinculadas a los cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que derivan de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.
- Deducción por adquisición de la vivienda habitual. Particularidades reconocidas a las personas con discapacidad en la deducción o adquisición de vivienda habitual en el IRPF en cada Hacienda Foral.

Es interesante la deducción por discapacidad o dependencia cuyo importe viene determinado según el grado de discapacidad o dependencia, así como las deducciones que tienen relación con personas de la tercera y cuarta edad: las deducciones por edad y la deducción por ascendientes que convivan con el contribuyente.

Las deducciones por discapacidad en el IRPF se

reconocen en cada Hacienda Foral para contribuyentes que tengan con la persona con discapacidad una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive así como el cónyuge o pareja de hecho en régimen de tutela o acogimiento. Las cuantías estarán en función del grado de dependencia o discapacidad y la necesidad de ayuda de una tercera persona<sup>58</sup>. Hay que valorar muy positivamente la referencia explícita al grado de dependencia y que se reconozcan otras situaciones análogas al matrimonio como las parejas de hecho.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido destacan de forma genérica las siguientes medidas pero hay que ir a la norma foral para ver las especialidades de cada uno de los territorios<sup>59</sup>:

- Exención para las prestaciones en materia de educación especial y asistencia a personas con discapacidad.
- Tipos superreducidos para aparatos y complementos para suplir deficiencias físicas o prótesis, servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centros de día y noche y atención residencial, así como para vehículos para personas con movilidad reducida.

En el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se regula una reducción en las adquisiciones mortis causa o beneficiarios de un seguro de vida por parte de personas con discapacidad en Álava<sup>60</sup> y Bizkaia<sup>61</sup>. En Gipuzkoa<sup>62</sup> se considera no sujeto al impuesto, las aportaciones a favor de terceras personas realizadas a seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia y las realizadas a favor del cónyuge o pareja de hecho, así como

58 Álava. Artículo 82 Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Bizkaia. Artículo 84 Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Guipúzcoa. Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

59 Álava. Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, convalidado por las Juntas Generales de Álava por acuerdo de 3 de marzo de 1993 y sus modificaciones. Bizkaia. Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Gipuzkoa. Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del territorio histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992.

60 Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

61 Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

62 Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

las realizadas a sistemas de previsión social a favor de personas con discapacidad y, como el resto de territorios forales, tienen una reducción por adquisiciones mortis causa a personas con discapacidad física, psíquica, así como por las personas en situación de dependencia.

Las medidas fiscales en el ámbito de los cuidados que se limitan a incentivos fiscales a favor de las personas con discapacidad y, en menor medida, a las personas en situación de dependencia, pretenden articular “un conjunto de normas que tiende a su mejor integración y sobre todo, a su protección social”<sup>63</sup>. Sin embargo, no es suficiente porque es indispensable “la implementación de medidas fiscales que reconozcan jurídica y socialmente el papel de los cuidadores familiares porque es una realidad que no se está acometiendo”<sup>64</sup>.

Las carencias que se detectan son, principalmente, primera, la dispersión de las iniciativas que no forman parte de una definida política social de cuidados ni de un tratamiento integral de los mismos entendidos de forma extensa, segunda, la insuficiencia de medidas y la invisibilidad de los cuidadores y cuidadoras familiares a nivel fiscal, tercero, los ciudadanos ante la fragmentación y atomización de las medidas no saben dónde acudir para que les orienten y faciliten los trámites, cuarto, la necesidad de análisis de género de las medidas existentes y las que se diseñen a futuro y quinto, la inclusión de la singularidad de la residencia rural.

Las medidas establecidas a través de incentivos fiscales tienen una importante limitación: para ser beneficiario hay que ser contribuyente del impuesto, lo que deja fuera a las personas y los hogares con los ingresos más bajos y por tanto, más necesitados de este tipo de ayudas, por lo que la protección a los colectivos vulnerables no debe instrumentarse exclusivamente por este medio<sup>65</sup>.

Desde la perspectiva de género, hay que promover la neutralidad del sistema tributario, que no perpetúe la división de género y analice las

diferentes consecuencias que las medidas tienen en hombres y mujeres. Un sistema tributario neutral haría innecesario el establecimiento de medidas de acción positiva a favor de las mujeres. Ahora bien, la realidad es que el sistema tributario presenta sesgos de género y debe eliminarse con el establecimiento de medidas que promuevan la igualdad material de hombres y mujeres y no la protección de las mujeres ni su asociación al ámbito doméstico. Estas observaciones son trasladables al ámbito de los cuidados por su feminización. Pero además se tiene que apuntar una idea, se está olvidando sistemáticamente a quienes cuidan, un hecho que es sangrante no solo desde la perspectiva de género sino también desde el principio de justicia social.

### 3. CRÍTICAS AL MODELO DE CUIDADOS DE LARGA DURACIÓN ESPAÑOL

La primera crítica es que el concepto de cuidados no es equivalente al de dependencia, el primero es más extenso que el segundo, por tanto, se deja fuera otras situaciones de cuidados. Ya con los primeros borradores de la Ley de Dependencia, el colectivo de personas con discapacidad se preocupó porque el sistema incluyese las especialidades que la discapacidad tiene como colectivo ya que a pesar de que hay un espacio común entre discapacidad y dependencia, no son situaciones equivalentes y el Sistema tal y como está configurado no diferencia la dependencia derivada del envejecimiento de la que se origina por otras causas<sup>66</sup>. Además es un colectivo que pone el énfasis en la independencia en su actividad vital y no en la autonomía rechazando la institucionalización solo para los niveles grave y muy graves.

Admitiendo que son situaciones distintas y los baremos no responden a los mismos criterios, deberían reforzarse las equivalencias<sup>67</sup> entre los grados de discapacidad y los grados de dependencia. Un reflejo de la anterior aseveración es que las pocas medidas (no fiscales) que benefician a los cuidadores y cuidadoras familiares, por ejemplo, el régimen especial de Seguridad Social, solo son aplicables a los que cuidan de

63 ALMAGRO MARTÍN, C., “Impuesto sobre la renta de las personas físicas, base liquidable, cuota íntegra y cuota líquida (régimen estatal)” en LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.M., Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, p.145.

64 DIAZ CALVARRO, J.M., “El tratamiento fiscal de los cuidados. Estudio desde la perspectiva de género”, ob. cit., p. 153.

65 CES: Memoria sobre la situación socioeconómica y laboral, Colección Memorias nº 10,2000, pág. 236.

66 COMAS D’ARGEMIR, D., “Los cuidados de larga duración y el cuarto pilar del sistema de bienestar”, ob. cit., p. 387.

67 Igualdad de género en el entorno rural y municipal de Extremadura: diagnóstico y propuestas, 2022, p. 93. <https://www.igualdadrural.es/informe/> (Última consulta: 11 de diciembre de 2022).

personas en situación de dependencia por lo que se excluye de facto a una parte de la población que está en una situación equivalente, por ejemplo cuidadores de personas con discapacidad, ancianos o enfermos crónicos, etc. y que no tienen el reconocimiento administrativo por múltiples razones, algunas que no dependen de ellos como el retraso en las resoluciones de los procedimientos de reconocimiento del grado de dependencia o los criterios restrictivos de aplicación del baremo o simplemente no querer "sufrir" por dos procedimientos administrativos o no tener capacidad para realizar los trámites por desconocimiento o falta de accesibilidad. Las consecuencias son una desigualdad de trato prohibida por la Constitución por la vulneración del artículo 14 Constitución Española<sup>68</sup> y que la pretendida universalidad del modelo se ve contrariada por una norma que no alcanza todas las situaciones de recepción de cuidados.

El procedimiento de reconocimiento y valoración de la situación de dependencia además de ser proceloso por el tiempo de resolución, no es fácil para una parte de la población, debido a la dificultad de los trámites, muchas personas no están capacitadas para realizar los trámites o necesitan de apoyos familiares o de las asociaciones<sup>69</sup>. A lo que se añade que en el mundo rural se necesita trasladarse a otro municipio para realizar los trámites. Deviene necesario la simplificación del procedimiento para hacerlo más accesible.

Las medidas fiscales solo benefician a las personas con discapacidad y, en algunos casos a las personas en situación de dependencia. Los beneficios fiscales deberían explícitamente extenderse a aquellas situaciones que cumplan el supuesto de hecho. Es imprescindible su especificidad dado que la analogía está prohibida en el derecho financiero y tributario. Deben ser medidas de corresponsabilidad y no de conciliación. El matiz es importante porque mientras que la corresponsabilidad tiene en cuenta el reparto de tareas de cuidados, la conciliación vincula como relación causa-efecto: mujer trabajadora, desatención de la familia, problema sociolaboral. La corresponsabilidad implica rec-

iprocidad porque sin ella no puede haber igualdad definiéndose así la situación actual porque mientras la mujer alcanza posiciones tradicionalmente masculinas, no sucede igual a la inversa porque no hay un interés por un espacio, el doméstico, que no ofrece ventajas. Por eso, una parte del pensamiento feminista opina que hay que desvincular a los hombres y mujeres de los tradicionales roles de género<sup>70</sup>.

Las contadas medidas que benefician a los cuidadores y cuidadoras informales tienen un sesgo de género ya que es un ámbito profundamente feminizado, manteniéndolos en el ámbito doméstico y desincentivando el acceso al mercado laboral. Pero en realidad, hay una invisibilización desde el punto de vista jurídico hacia las personas que proveen de cuidados.

El Sistema de Atención y Autonomía a la situación de dependencia, a pesar de su objetivo de profesionalizar los cuidados y el establecimiento de un modelo mixto, no ha supuesto grandes cambios para las cuidadoras familiares, cuya situación incluso empeoró debido a la disminución del gasto en servicios sociales.

Las familias y las cuidadoras y cuidadores familiares tienen que tener la oportunidad de elegir si quieren cuidar y sobre todo como cuidar y debe ser con el apoyo de toda la sociedad y los poderes públicos con la finalidad de minimizar las cargas que implican los cuidados.

#### 4. TENDENCIAS PARA UN FUTURO MODELO DE CUIDADOS QUE REDEFINA EL PAPEL DE LAS CUIDADORAS FAMILIARES. PROPUESTAS FISCALES

El cuidado es un derecho social que debe ser garantizado mediante un modelo de cuidados de larga duración universal, público, suficientemente financiado y al margen de coyunturas, desde la perspectiva de género y asumiendo el apoyo integral a las personas cuidadoras familiares<sup>71</sup>.

Los distintos modelos de cuidados europeos, a pesar de sus diferencias, están experimentando una cierta convergiendo debido a una serie de tendencias comunes cuyo planteamiento se debe al incremento del número de personas re-

68 DIAZ CALVARRO, J.M., "Análisis del sistema de cuidados en Extremadura. Propuestas en clave de género desde el Derecho Financiero y Tributario", ob. cit., p. 239.

69 MORALES ROMO, N., HUETE GARCÍA, A. y CHAVERRI CARVAJAL, A., "La gestión de la atención a la dependencia en España. Análisis y propuestas", ob. cit., p. 11.

70 MARTÍN BARDENA, S., "Una mirada, distintas propuestas: género y políticas públicas", ob. cit., p. 307.

71 DIAZ CALVARRO, J.M., "El tratamiento fiscal de los cuidados. Estudio desde la perspectiva de género", ob. cit., p. 159.

ceptoras de cuidados, la crisis de cuidados por el menor número de cuidadores familiares y a los cambios sociales producidos en las familias menos extensas y en el acceso de las mujeres al mercado de trabajo. Las líneas que definen el futuro y posible modelo se pueden resumir en los siguientes puntos: primero, un modelo de cuidados más centrado en el domicilio, segundo, la mejora de las condiciones de trabajo y formación de los cuidadores profesionales, tercero, la apuesta por la innovación y la tecnología para automatizar procesos o controlar el estado de las personas que necesitan cuidados<sup>72</sup>, cuarto, la reducción presupuestaria de las partidas sociales más onerosa y el establecimiento del copago con la finalidad de corresponsabilizar a las personas usuarias de parte de los costes ocasionados por la utilización del servicio, aunque este último aspecto está consolidado desde la crisis de 2008 y quinto, la mercantilización de los cuidados y una mayor participación del sector privado que puede tener consecuencias para la población con un nivel de renta medio que no puede ser considerado como vulnerable y ser beneficiaria de las medidas asistenciales pero que acudir a la iniciativa privada suponga un menoscabo en su capacidad económica.

Algunas de estas tendencias son cuestionables desde la perspectiva de género o, al menos necesitan de matización, concretamente, el mantenimiento del usuario de cuidados en el hogar. No es una idea nueva en España porque ya la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía y Atención a la Dependencia reconoce la importancia de que la persona en situación de dependencia reciba un cuidado personalizado y no salga de su hogar y previamente el Consejo de Estado en el Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia planteaba que se reconsiderase el carácter excepcional de los cuidados familiares considerándose la mejor solución para la familia, incluso para la mejora de la inserción laboral de las mujeres. Sin embargo, si se analiza desde una perspectiva de género, perpetúa, a priori, el traslado a las familias del cuidado de sus familiares frente a las Administra-

ciones Públicas. Ahora bien, la no institucionalización de las personas receptoras de cuidados, según como se articule, no tiene por qué derivar en una refamiliarización de los cuidados siempre que se establezcan medidas de alivio para los cuidadores familiares y servicios de apoyo. En caso contrario, se incide en la obligación familiar y femenina de cuidar de sus allegados.

La singularidad rural se define por el envejecimiento de la población y la accesibilidad a los servicios sociosanitarios y asistenciales, demandando que las respuestas se adapten a las condiciones sociales y geográficas. Una previsión interesante es que se garantice el acceso los servicios como máximo a 30 minutos de su hogar "para que las personas mayores puedan permanecer en su entorno y evitar el desarraigo" estableciendo distintas alternativas como el transporte de las personas en situación de dependencia, transporte a demanda, sufragando la Administración pública competente los costes del transporte, etc.

Las Administraciones Públicas deben ser las que tomen la responsabilidad de los cuidados mediante la articulación de una red de servicios públicos que sean accesibles a toda la población, especialmente en las zonas rurales. Es especialmente importante decidir qué tipo y perfil de servicios públicos van a constituir ese tejido: más integrales, personalizados y, en su caso, más centrados en los recursos humanos que en la infraestructura. El tipo de servicio puede ayudar al mantenimiento de la persona en su domicilio si se dan las condiciones de respiro a las que antes se aludía.

Independientemente del modelo de cuidados que se construya, no va a implicar una desfamiliarización completa de los cuidados, atribuyéndole un papel bien en la organización y prestación de los cuidados o en la cofinanciación de los servicios con distinta intensidad. La cuestión que se tiene que dilucidar es en qué se va a traducir el papel que va a tener la familia. La respuesta es a la vez sencilla y complicada: el papel activo o pasivo que cada familia quiera tener pero tiene que configurarse de alguna manera por seguridad jurídica. En ese nuevo perfil de la familia en el modelo de cuidados de larga duración es necesario el apoyo informal

<sup>72</sup> GONZALEZ, D., "Cuidados de larga duración: financiación, sostenibilidad e impacto de la pandemia", Revista Española de Economía de la Salud 22/06/2021. Disponible en <https://economiadelasalud.com/topics/difusion/cuidados-de-larga-duracion-financiacion-sostenibilidad-e-impacto-de-la-pandemia/> (Última consulta: 9 de diciembre de 2022).

y los servicios de alivio a las familias<sup>73</sup> ofertados por el sector público si se quiere avanzar en la igualdad material y que la mujer no se circunscriba al ámbito de los cuidados, a menos que sea por elección propia. Cuando se habla del papel de las familias y de su elección, se establece su verdadera dimensión cuando se asume que los cuidados son un derecho universal que abarca a cuidadores y cuidados. Desde ese punto de vista es un derecho multidimensional porque supone reconocer a todas las personas como sujetos del derecho al cuidado e incluye el derecho a decidir si cuidar o no cuidar, a quien cuidar y como cuidar<sup>74</sup>. El modelo de cuidados debe arbitrar y proteger ese derecho a decidir por parte de las familias y de los cuidadores y cuidadoras.

El concepto de cuidado debe ser extenso así como el reconocimiento administrativo de la necesidad de cuidado para ser beneficiario de prestaciones y ayudas, configurándose a través de procedimientos simples y ágiles. Los receptores de cuidados incluyen distintos colectivos con un espacio común: discapacidad, dependencia, ancianidad y enfermedades crónicas. Sin embargo, la realidad es que desde el Derecho se tratan de forma distinta situaciones que son esencialmente iguales, teniendo consecuencias perniciosas como es la imposibilidad de ser beneficiario de determinados incentivos<sup>75</sup>. En este sentido, existen medidas en el Impuesto sobre la Renta que benefician a las personas con discapacidad pero no reconocen la situación de dependencia y, por el contrario, la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a la Dependencia solo beneficia al 20% de las personas con discapacidad, excluyendo al 80% del colectivo<sup>76</sup>. A corto plazo, como se ha apuntado, es necesario la articulación de equivalencias y pasarelas entre los baremos de dependencia y discapacidad para que se articule la misma protección a todos los supuestos de hecho<sup>77</sup> y no haya diferencias de

trato.

El Derecho Financiero y Tributario puede ser una pilar más en un modelo integral de cuidados en dos aspectos: por una parte, para la sostenibilidad del sistema y, por otra, para el reconocimiento y protección de las personas proveedoras y receptoras de cuidados<sup>78</sup>.

Una de las cuestiones previas que se plantean es si la singularidad del entorno rural y, por tanto, la residencia en un municipio rural es un factor de diferenciación desde el punto de vista fiscal y si se tiene que incluir en el diseño de medidas fiscales en el ámbito de los cuidados junto a otras cuestiones como su estudio desde la perspectiva de género como ya se ha explicado anteriormente. La justificación, a las que ya se han aludido ante, son las dificultades añadidas que conlleva para los cuidados familiares, la falta de infraestructuras, el déficit de comunicaciones, la falta de acceso a los servicios y ser la sociedad rural más conservadora y más proclive a que los cuidados no salgan del ámbito privado. El hecho es que los vecinos y vecinas de municipios pequeños tienen que trasladarse a otros con mayor población que son, los que, por razones de eficiencia, tienen los servicios públicos y las infraestructuras necesarias. Esa necesidad de desplazamiento se ve dificultado por un transporte público deficitario en horarios y rutas<sup>79</sup>.

En ese sentido, cualquier medida fiscal tiene que tener en cuenta esta especificidad<sup>80</sup>, idea reafirmada por el Comisionado del Gobierno frente al reto demográfico<sup>81</sup>, "debemos tener siempre presente que su diseño debe hacerse respetando el principio de igualdad por razón del territorio y la normativa comunitaria de ayudas de Estado. Asimismo, debe optarse por una redacción detallada y específica, pero sencilla en la medida de lo posible que evite los problemas que puedan plantearse desde la perspectiva de su aplicación por los contribuyentes, su control e inspección por parte de la Administración Tributaria y el control también de su aplicación por los tribunales de justicia".

73 ZÁRATE RIVERO, B., "La familia en la Ley de Dependencia. Implicaciones sociosanitarias y jurídicas 10 años después", ob. cit., p. 5.

74 LLEO FERNÁNDEZ, R., SANTILLAN IDOATE, C., LÓPEZ GIL, S. y PÉREZ OROZCO, A., Cuadernos de debate feminista. II Cuidados, ob. cit., p. 26.

75 DIAZ CALVARRO, J.M., "Análisis del sistema de cuidados en Extremadura. Propuestas en clave de género desde el Derecho Financiero y Tributario", ob. cit., p. 272.

76 ZÁRATE RIVERO, B., "La familia en la Ley de Dependencia. Implicaciones sociosanitarias y jurídicas 10 años después", ob. cit., p. 4.

77 DIAZ CALVARRO, J.M., "Análisis del sistema de cuidados en Extremadura. Propuestas en clave de género desde el Derecho Financiero y Tributario", ob. cit., p. 258.

78 Igualdad de género en el entorno rural y municipal de Extremadura: diagnóstico y propuestas, ob. cit., p. 99.

79 Igualdad de género en el entorno rural y municipal de Extremadura: diagnóstico y propuestas, ob. cit., p. 97.

80 Artículo 52.4 Ley 3/2022, de 17 de marzo, de Medidas ante el Reto Demográfico y Territorial de Extremadura.

81 Comisionado del Gobierno frente al reto demográfico, *Estrategia Nacional frente al reto demográfico. Directrices generales*, 2020, p.51. Disponible en [https://mpt.gob.es/portal/reto\\_demografico/Estrategia\\_Nacional.html](https://mpt.gob.es/portal/reto_demografico/Estrategia_Nacional.html) (Última consulta: 10 de diciembre de 2022).

El aspecto nuclear de un futuro modelo de cuidados que resuelva y elimine las disfunciones del actual, es su sostenibilidad que se traduce en una financiación suficiente, estable y a salvo de coyunturas económicas y entendiéndola como una inversión de futuro que disminuye el gasto sanitario y puede desarrollar un sector económico que puede ser importante respecto a la generación de empleo. Las propuestas en este sentido son variadas y no tienen por qué ser excluyentes:

- Previsión en los Presupuestos Generales mediante la existencia de una partida propia en los presupuestos de atención a la dependencia que sea estable en el tiempo y con una clara proyección en el género "cuando se relaciona con la idea de determinación de una previsión del gasto que posibilite la realización de una igualdad real y efectiva"<sup>82</sup>.

Fundamentan su razón de ser en el diferente impacto que las medidas presupuestarias tienen en hombres y mujeres debido a su distinta posición social y económica<sup>83</sup>; no hay duda que los recortes en gastos sociales han tenido como consecuencia la refamiliarización de los cuidados y, un mayor efecto sobre las mujeres que sobre los hombres. Esta idea acredita la necesidad de que la elaboración de los presupuestos asuma la permeabilidad de los ámbitos doméstico y productivo, exigiendo que la información esté desagregada por géneros y se utilicen indicadores que reflejan las diferencias de género como los usos del tiempo.

- La financiación vía impuestos es otra de las propuestas pero tiene la desventaja de que la recaudación está condicionada por el ciclo económico del país, por lo que podría repercutir en la tan ansiada estabilidad de la financiación del modelo de cuidados:
- Incrementando la recaudación impositiva mediante la recuperación de la imposición patrimonial y de sucesiones, afectando la recaudación a los costes derivados del

sistema de dependencia<sup>84</sup>. Son impuestos polémicos, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones por las diferencias de tributación en los distintos territorios mientras que el Impuesto sobre el Patrimonio siempre ha estado cuestionado por la sospecha de doble imposición. Afectar su recaudación a una finalidad social tendría "una justificación de equidad"<sup>85</sup>.

- A través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se propone o bien la aplicación de una tarifa específica sobre la base imponible sin alterar la tarifa general o bien mediante la afectación de parte de la recaudación.
- El 50% de la recaudación del gravamen del juego, competencia de las Comunidades Autónomas se podría destinar a la financiación del modelo de cuidados<sup>86</sup>.
- Mediante la implantación de nuevas fuentes impositivas como un impuesto sobre el patrimonio de las personas jurídicas cuyo hecho imponible sería el gravamen del patrimonio no afecto a actividades económicas. Se diseñaría como un impuesto progresivo, complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que coadyuvara a la necesaria redistribución de rentas "mediante el levantamiento del "velo" societario a los efectos exclusivamente fiscales". López Casasnovas considera que esta figura tributaria tendría además capacidad para disuadir a las empresas de comportamientos elusivos. Considera que es una figura impositiva necesaria para rellenar un hueco existente en nuestro sistema impositivo.

Aunque en la actual tesitura, no parece esta idea muy adecuada debido a la situación de crisis económica y las cargas económicas que soportan las familias y las empresas<sup>87</sup>.

Por el lado impositivo, y como impulsor de políti-

82 FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y SÁNCHEZ HUETE, M.A., "La realización del principio de igualdad de género por medio de la extrafiscalidad y el gasto público", ob. cit., p. 78.

83 RUIZ GARIJO, M., "Fiscalidad y dependencia: análisis desde una perspectiva de género", en MERINO JARA, I. (Dir.), *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid, 2012, p. 24.

84 LÓPEZ CASASNOVAS, G., "Los cuidados de larga duración. Alternativas de financiación. Gravar el patrimonio para financiar la dependencia. Una propuesta", *Colección Health Policy Papers 2019 -13 Centro de Investigación de Economía y Salud, Universitat Pompeu Fabra*, 2019, p. 7.

85 LÓPEZ CASASNOVAS, G., "Los cuidados de larga duración. Alternativas de financiación. Gravar el patrimonio para financiar la dependencia. Una propuesta", ob. cit., p. 8.

86 MONTERRAT CODORNIU, J., "Sostenibilidad del sistema de atención a la dependencia", *Papeles de Economía Española* nº161, 2019, p. 181.

87 LÓPEZ CASASNOVAS, G., "Los cuidados de larga duración. Alternativas de financiación. Gravar el patrimonio para financiar la dependencia. Una propuesta", ob. cit., p. 9.

cas públicas sociales, se plantea la inclusión de beneficios fiscales que reconozcan la labor de cuidados y compensen las consecuencias negativas derivadas de esa tarea. La inclusión de la perspectiva de género es complicada porque la finalidad es la protección de las personas cuidadoras, la mayoría de las cuales son mujeres y, al mismo tiempo, la no perpetuación del papel femenino de cuidadora mediante la introducción de sesgos de género, por lo que se deben valorar las medidas que se propongan, teniendo en cuenta que el sistema tributario no es neutral, por lo que hay disposiciones que, a priori persiguen la igualdad de oportunidades, pero consolidan a la mujer como proveedora de cuidados, por lo que, en definitiva se convierten en un “premio”.

Desde estas páginas se propone un modelo integral de cuidados y transversal donde el ámbito fiscal se integre con el resto de elementos y desde una perspectiva de género, estableciendo acciones desde el gasto público y desde el ámbito impositivo.

Desde el gasto público, la previsión de partidas presupuestarias estables para la atención a la dependencia y a los cuidados de larga duración, entendiéndolo como una inversión de futuro que incide en el gasto sanitario y desarrolla un sector económico infrautilizado, sobre todo en lo que se refiere a la generación de empleo. Todo ello desde un enfoque de género para evitar que los presupuestos tengan un efecto negativo sobre las mujeres o produzca distorsiones por el hecho de ser mujer. La financiación vía impuestos tiene el riesgo de que la recaudación fluctúa en función del ciclo económico. En este sentido, podría ser muy distorsionador en clave autonómica, su afectación a la recaudación de los tributos relacionados con el juego debido a las posibles diferencias entre territorios y, en definitiva, las disparidades en el monto de la financiación, ahondando en las diferencias que se han apuntado con respecto a la existencia de diecisiete modelos de cuidados autonómicos. En cuanto a la financiación mediante la creación de nuevos impuestos, algunas de las propuestas expuestas son muy interesantes, pero no parece adecuado la creación de nuevas figuras impositivas en este momento de crisis económica y además es indispensable que previamente se analicen los impuestos e incentivos fiscales y bajo los criterios expuestos, actuar en consecuencia.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede ser una figura tributaria muy interesante para el diseño de incentivos fiscales, tanto en el tramo estatal como en el tramo autonómico. Siguiendo la idea conservadora del mantenimiento de los beneficios fiscales, el artículo 81 bis Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene varios déficits que se pueden resolver mediante la extensión de las modalidades que tienen en consideración a los familiares con discapacidad a todas las situaciones de cuidado. Otros aspectos que deben revisarse es la amplitud del artículo, lo farragoso de su reducción y las distorsiones injustificables que generan algunas de sus requisitos, brevemente comentados, inclinan la balanza a favor de una deducción autónoma específica que beneficie a los cuidadores familiares.

Se propone en este sentido una reducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas parecida a la deducción por maternidad y a la deducción por circunstancias familiares que tuviera en consideración primero, a todas las personas cuidadoras, independientemente de que la persona receptora de los cuidados sea una persona dependiente, con discapacidad, de la tercera o cuarta edad u otra circunstancia. El importe de la reducción aumentará según el nivel de renta disminuya e incluso se puede establecer un límite para poder aplicarse la deducción, pero también por otras circunstancias: ser mujer, el abandono o reducción de su vida profesional, la residencia en un municipio rural de pequeño tamaño y la existencia, cercanía y accesibilidad los recursos sanitarios y sociosanitarios.

## 5. ALGUNAS IDEAS PARA LA REFLEXIÓN

En 2014, desde Europa, a pesar de los distintos modelos, ya se definían los principios que debía incluir el modelo de cuidados de larga duración: una mayor prevención y una cartera de servicios de atención al dependiente cuya financiación sea mediante una mayor presión fiscal que aumente la responsabilidad colectiva en los cuidados de larga duración y un mayor compromiso mediante el pago del servicio prestado<sup>88</sup>. Algunas de estas ideas siguen siendo plenamente vigentes en el año 2022 y pueden ser una guía

<sup>88</sup> DIAZ CALVARRO, J.M., *La ley de dependencia y su aplicación en Extremadura*, ob. cit., p. 11.

para la modificación del actual sistema de cuidados implementado por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a la Dependencia que, a pesar de sus deficiencias, presenta como gran logro la visibilidad del fenómeno de la dependencia y de las mujeres cuidadoras, dando los primeros pasos para su reconocimiento jurídico.

Otra de las cuestiones innegociables en el modelo de cuidados de larga duración es que las medidas que se diseñen no redunden en la familiarización y en la sobrecarga de la responsabilidad de los cuidados a las mujeres de la familia, por tanto, se necesita incluir la perspectiva de género en el diseño de las políticas públicas de cuidados. Hay que asumir que el hecho de que sean las mujeres de la familia las que cuidan y que los hombres no se corresponsabilicen del cuidado no es algo inamovible sino una construcción social que se tiene que eliminar como algo previo a las políticas públicas para que éstas impliquen un cambio en las relaciones de género.

El diseño de beneficios fiscales incluidas en un modelo integral de cuidados de larga duración debe distinguir las dos partes de la relación, a los cuidadores y cuidadoras informales y a las personas que necesitan cuidados. En la parte cuidadora y desde la perspectiva de género, las medidas deben incluir la feminización de los cuidados, ser mujer y el lugar de residencia en un municipio rural porque condiciona la accesibilidad a los servicios públicos, entre otras circunstancias. Con respecto a la parte receptora de cuidados, además de los criterios anteriormente mencionados, se debe centrar el foco en la necesidad de cuidados y la consecuencia que tiene en la merma de su capacidad económica<sup>89</sup>, en su protección, integración y en el fomento de su autonomía.

La perspectiva que impera en todo lo que se ha expuesto parte de la organización de los cuidados desde las políticas públicas pero no transforma el sistema de cuidados desde el cuestionamiento de los presupuestos que lo sostienen<sup>90</sup>. Desde la corresponsabilidad, los cuidados son

un derecho y una responsabilidad de todas las personas y en todos los espacios y entre todas las esferas y agentes sociales por igual: ámbito público y doméstico; mujeres, hombres e instituciones públicas. Esta postura se considera muy idealizada porque presupone la paz social y no tiene en cuenta las tensiones entre las diferentes esferas, pero en realidad de lo que se habla es de la democratización de los cuidados que “supone plantear una organización social de cuidados que favorezca tanto a las personas que los reciben como a quienes los proporcionan”<sup>91</sup> y que se estructura en varios ejes interrelacionados entre sí: primero, el reconocimiento del cuidador y su centralidad, segundo la socialización de las responsabilidades de cuidado, tercera, el reparto del cuidado entre hombres y mujeres para la eliminación de la división sexual del trabajo y cuarto, atención a los derechos y las demandas de las personas receptoras de cuidados en función de su ciudadanía y no solo como consumidores<sup>92</sup>.

## BIBLIOGRAFÍA

ABIO ROIG, G., PATXOT CARDONER, C., RENTERIA PÉREZ, E. y SOUTO NIEVES, G., “La atención a la dependencia en el marco del estado del bienestar”, *Quaderns de polítiques familiars* 2015.

ALMAGRO MARTÍN, C., “Impuesto sobre la renta de las personas físicas, base liquidable, cuota íntegra y cuota líquida (régimen estatal)” en LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.M., *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

BARBIERI, N. y GALLEGO, R., “El despliegue de la Ley de Dependencia en el País Vasco y la Comunidad de Madrid (2007-2012): el margen de la autonomía política”, *Zerbitzuan* nº 60, 2015.

CASTRO GARCÍA, C. Y MEDIALDEA GARCÍA, B., “La (des)igualdad de género en el sistema de impuestos y prestaciones en España”. En M. PAZOS MORÁN, *Fiscalidad y equidad de género*, Fundación Carolina, Madrid, 2010.

CES: Memoria sobre la situación socioeconómi-

89 DIAZ CALVARRO, J.M., “Análisis del sistema de cuidados en Extremadura. Propuestas en clave de género desde el Derecho Financiero y Tributario”, ob. cit., p. 275.

90 LLEO FERNÁNDEZ, R., SANTILLAN IDOATE, C., LÓPEZ GIL, S. y PÉREZ OROZCO, A., *Cuadernos de debate feminista. II Cuidados*, ob. cit., p. 13.

91 COMAS D’ARGEMI, D. y SORONELLAS MASDEU, M., “Envejecimiento, dependencia y cuidados. Retos sociales y retos asistenciales”, ob. cit., pp. 11 y 12.

92 LLEO FERNÁNDEZ, R., SANTILLAN IDOATE, C., LÓPEZ GIL, S. y PÉREZ OROZCO, A., *Cuadernos de debate feminista. II Cuidados*, ob. cit., p. 15.

ca y laboral, Colección Memorias nº 10, 2000.

CHECA GONZÁLEZ, C., "La función de las normas tributaria en el Estado Social. Especial consideración de los tributos con finalidad extrafiscal", *Anuario de la Facultad de Derecho* nº 32, Universidad de Extremadura, Cáceres, 2015.

COMAS D'ARGEMIR, D., "Los cuidados de larga duración y el cuarto pilar del sistema de bienestar", *Revista de antropología social* nº 24, 2015.

COMAS D'ARGEMI, D. y SORONELLAS MASDEU, M., "Envejecimiento, dependencia y cuidados. Retos sociales y retos asistenciales", *Arxiu d'Etnografía de Catalunya* nº 22, 2021.

COMISIONADO DEL GOBIERNO FRENTE AL RETO DEMOGRÁFICO, *Estrategia Nacional frente al reto demográfico. Directrices generales*, 2020, p.51. Disponible en [https://mpt.gob.es/portal/reto\\_demografico/Estrategia\\_Nacional.html](https://mpt.gob.es/portal/reto_demografico/Estrategia_Nacional.html) (Última consulta: 10 de diciembre de 2022).

DEL POZO RUBIO, R., PARDO GARCÍA, I. y ESCRIBANO SOTOS, F., "El copago de dependencia en España a partir de la reforma estructural de 2012", *Gaceta sanitaria* 31, 2017.

DIAZ CALVARRO, J.M., "Análisis del sistema de cuidados en Extremadura. Propuestas en clave de género desde el Derecho Financiero y Tributario", en SORIANO MORENO, S., *Los derechos de las mujeres en las zonas rurales. Un estudio del caso*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2022.

DIAZ CALVARRO, J.M., "El tratamiento fiscal de los cuidados. Estudio desde la perspectiva de género", en SORIANO MORENO, S. (Coord.), *Perspectivas jurídicas de la igualdad de género en el entorno rural*, Aranzadi, Madrid, 2021.

DIAZ CALVARRO, J.M., *La ley de dependencia y su aplicación en Extremadura*, Universidad de Extremadura, 2015.

DIAZ CALVARRO, J.M., "Propuestas de mejora del tratamiento fiscal de la familia y de las personas con discapacidad en el IRPF a través del análisis del artículo 81 bis", en CUBERO TRUYO, A., GARCÍA BERRO, F. Y TORIBIO BERNÁRDEZ, L., *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*, Tirant lo Blanch, 2022.

ELKARTEAN. CONFEDERACIÓN COORDINADORA DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD DEL PAÍS VASCO, *Guía de recursos para personas con discapacidad País Vasco*, 2017.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y SÁNCHEZ HUETE, M.A., "La realización del principio de igualdad de género por medio de la extrafiscalidad y el gasto público" en HEIM, D. y BODELÓN GONZÁLEZ, E., *Derecho, Género e Igualdad. Cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*. Volumen I, Grupo Antígona, Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2010.

GOBIERNO DE ESPAÑA, *Cuidados de larga duración*, p. 1 [https://www.sanidad.gob.es/estadEstudios/estadisticas/sisInfSanSNS/pdf/Cuidados\\_de\\_Larga\\_Duracion.pdf](https://www.sanidad.gob.es/estadEstudios/estadisticas/sisInfSanSNS/pdf/Cuidados_de_Larga_Duracion.pdf) (Última consulta: 11 de diciembre de 2022).

GONZALEZ, D., "Cuidados de larga duración: financiación, sostenibilidad e impacto de la pandemia", *Revista Española de Economía de la salud* 22/06/2021. Disponible en <https://economidelasalud.com/topics/difusion/cuidados-de-larga-duracion-financiacion-sostenibilidad-e-impacto-de-la-pandemia/> (Última consulta: 9 de diciembre de 2022).

*Igualdad de género en el entorno rural y municipal de Extremadura: diagnóstico y propuestas*, 2022.

<https://www.igualdadrural.es/informe/> (Última consulta: 11 de diciembre de 2022).

JUNTA DE EXTREMADURA, *Plan de acción sobre necesidades de las personas con discapacidad en el entorno rural*, 2021.

LÓPEZ CASASNOVAS, G., "Los cuidados de larga duración. Alternativas de financiación. Gravar el patrimonio para financiar la dependencia. Una propuesta", *Colección Health Policy Papers 2019-13 Centro de Investigación de Economía y Salud*, Universitat Pompeu Fabra, 2019.

LLEO FERNÁNDEZ, R., SANTILLAN IDOATE, C., LÓPEZ GIL, S. y PÉREZ OROZCO, A., *Cuadernos de debate feminista. II Cuidados*, Diputación Foral de Gipuzkoa, 2012.

MARTÍN BARDENA, S., "Una mirada, distintas propuestas: género y políticas públicas", *Investigaciones feministas* Volumen 7, nº 1, 2016.

MARTÍNEZ BUJÁN, R. y MARTÍNEZ VIRTO, L., "Propuestas para construir un modelo de gestión de los cuidados de larga duración basado en la equidad social, la igualdad de género y la cohesión territorial", *Zerbitzuan* 60.

MARTÍNEZ PÉREZ, J.E., SÁNCHEZ MARTÍNEZ, F.I. y

ABELLAN, J.M., "Impacto de la Ley de Dependencia sobre el gasto autonómico en servicios sociales", *Gaceta Sanitaria* nº 34, 2020.

MARTOS GARCÍA, J.J., "Tratamiento autonómico de la discapacidad en el IRPF", *Revista Quincena Fiscal Aranzadi* 17/2011, 18/2011, 2011.

MONTSERRAT CODORNIU, J., "Sostenibilidad del sistema de atención a la dependencia", *Papeles de Economía Española* nº161, 2019.

MORALES ROMO, N., HUETE GARCÍA, A. y CHAVERRI CARVAJAL, A., "La gestión de la atención a la dependencia en España. Análisis y propuestas", *Revista Prisma Social* nº 32, 2020.

RUIZ GARIJO, M., "Fiscalidad y dependencia: análisis desde una perspectiva de género", en MERINO JARA, I. (Dir.), *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid, 2012.

SANCHEZ SALMERÓN, V., PÉREZ ERANSUS, B. y MARTINEZ VIRTO, L., "El modelo español de cuidados de larga duración ante el desafío de la desigualdad", *Revista prisma social* nº 32, 2021.

VÁZQUEZ RODRÍGUEZ, J., "El desarrollo de políticas sociales de atención a la dependencia en España. Una propuesta metodológica para el estudio comparado sobre estrategias familiares de cuidados. Un ejemplo práctico: Andalucía y Cataluña", *Documentos de Trabajo Social* nº 48, 2010.

ZÁRATE RIVERO, B., "La familia en la Ley de Dependencia. Implicaciones sociosanitarias y jurídicas 10 años después", *Quaderns de polítiques familiars* nº 2, 2019.

## EL NUEVO IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS Y SU APLICACIÓN EN ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA

Javier Armentia Basterra (\*)

### Laburpena

Artikulu honetan, Fortuna Handien Aldi Bate-rako Elkartasun Zerga berriaren ildo nagusiak azaltzen dira.

Horren ondoren, zerga horrek izan ditzakeen funtsezko arazoak aztertuko dira: jatorria edo helburua, izaera harmonizatzailea, zerga berriak dituen gabeziak, erabat oinarritzen baita egungo Ondarearen gaineko Zergan, hura indarrean jartzea eta Gorte Nagusietan izapidetzea.

Geroago, labur aipatu ondoren Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru-erakundeek Fortuna handien aldi baterako elkartasun-zergari buruz dituzten araugintza-eskumenak, foru-erakundeen zerga-politika aztertzen da Ondarearen gaineko zergari dagokionez, bai eta 2022ko zerga berria foru-lurraldean aplikatzeko aukerak ere.

### Resumen

En este artículo se trazan las líneas generales del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Tras ello se procede a analizar los problemas fundamentales que el mismo puede presentar: su origen o finalidad, su carácter armonizador, las carencias que presenta el nuevo tributo al apoyarse totalmente en el actual Impuesto sobre el Patrimonio, su entrada en vigor y su tramitación en las Cortes Generales.

Posteriormente, tras hacer una breve referencia a las competencias normativas de las Instituciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa respecto del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se analiza la política fiscal de éstas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio y las posibilidades de aplicar en territorio foral el nuevo Impuesto respecto del año 2022.

(\*) Licenciado en Derecho

## I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se va a comentar el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y su posible aplicación en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Para ello, inicialmente se va a comentar las grandes líneas del nuevo tributo (su objeto, características, regulación y entrada en vigor). A continuación, se comentarán las cuestiones o problemas que plantea, o puede plantear, su implantación.

Posteriormente se hará una referencia a las competencias de las Instituciones Forales respecto de este nuevo Impuesto y la problemática que puede derivarse de su efectiva implantación en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

## II. CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

### 1. FINALIDADES PRINCIPALES DEL NUEVO TRIBUTO.

Las finalidades principales de este nuevo Impuesto, según la exposición de motivos de la ley que lo establece, son las dos siguientes:

a) La primera finalidad es recaudatoria.

La exposición de motivos de la ley señala expresamente que se trata "...de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas."

b) La segunda finalidad es armonizadora.

En este sentido, la misma exposición de motivos señala expresamente que tiene como objetivo "...disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las Comunidades Autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho Impuesto."

### 2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL NUEVO IM-

## PUESTO.

Las características generales del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas son las siguientes:

a) Es un Impuesto directo.

b) Recae sobre las personas físicas.

c) Tiene carácter temporal.

A este respecto, la exposición de motivos de la ley que establece este nuevo tributo indica que "...se prevé una vigencia de dos años, de manera que resulte aplicable en los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se devengue dicho Impuesto, si bien se introduce una cláusula de revisión, para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión."

A más abundamiento, en la regulación de este tributo se señala que "al término del periodo de vigencia de este Impuesto, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del Impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión."

Por consiguiente, este nuevo Impuesto nace con un objetivo temporal de producción de efectos de dos años, si bien es posible que el mismo se pueda mantener una vez transcurrido este plazo.

En el ordenamiento jurídico español no falta ejemplos de leyes que han nacido con una vigencia temporal determinada y, sin embargo, han disfrutado de una larga vida. Un ejemplo claro es el antecedente del actual Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto, que nació con la intención de vivir un poco tiempo y ya vemos que no sólo ha llegado a una respetable edad, sino que incluso, en estos momentos, es complementado por otro Impuesto sobre el Patrimonio.

d) Tiene carácter estatal no siendo susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas.

e) Somete a gravamen, con una cuota adicional, los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.

f) Es complementario del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este carácter complementario se consigue, señala la repetida exposición de motivos, "...mediante la deducción en la cuota de este Impuesto (el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas), además de las deducciones y bonificaciones del...(Impuesto so-

bre el Patrimonio)...de la cuota efectivamente satisfecha en...(éste)...Impuesto. De este modo se evita la doble imposición, ya que los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma. Además, para acentuar su finalidad de que el esfuerzo solidario se exija solo a los sujetos pasivos con patrimonios de un importe significativo, los primeros 3.000.000 de euros se gravan al tipo 0".

g) Configuración similar a la del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esta configuración similar la destaca la exposición de motivos de la ley que crea este tributo que a este respecto señala que "...el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un Impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros."

### 3. REGULACIÓN GENERAL DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se rige por las siguientes disposiciones

Naturaleza y objeto del impuesto.	El impuesto que se comenta es un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.
Contenido del patrimonio neto.	Es el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que es titular la persona física, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyen su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que debe responder.

Ámbito territorial.	El Impuesto se va a aplicar en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.  Este Impuesto no puede ser cedido a las Comunidades Autónomas.
Hecho imponible.	Lo constituye la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros.  Se presume que forman parte del patrimonio del sujeto pasivo los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.
Bienes y derechos exentos.	Están exentos del nuevo Impuesto los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio.
Sujetos pasivos.	Tienen esta consideración los sujetos pasivos que lo son, y en los mismos términos, del Impuesto sobre el Patrimonio.
Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España.	Los sujetos pasivos que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea están obligados a nombrar, antes del final del plazo de declaración del Impuesto, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este nuevo Impuesto.  En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo acabado de señalar no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley General Tributaria.  La misma obligación tienen los sujetos pasivos residentes que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación y antes de haber presentado la declaración y autoliquidación del Impuesto, salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de la declaración y autoliquidación.  La designación del representante se comunicará a la oficina competente para la presentación de la declaración, acompañando a la comunicación la aceptación expresa del representante.

Titularidad de los elementos patrimoniales.	<p>Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por los sujetos pasivos o de las descubiertas por la Administración.</p> <p>A estos efectos resultan de aplicación las reglas sobre titularidad de los elementos patrimoniales y sobre bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio establecidas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.</p>
Base imponible.	<p>La base imponible es el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.</p> <p>Este patrimonio neto se determina por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que es titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que debe responder el sujeto pasivo.</p> <p>Para la determinación de la base imponible se aplican las reglas contenidas a este respecto en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.</p>
Base liquidable.	<p>En el supuesto de obligación personal la base imponible se reduce, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros.</p>
Devengo.	<p>El Impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio neto del cual es titular el sujeto pasivo en dicha fecha.</p>
Cuota íntegra.	<p>La base liquidable se grava a los tipos de la siguiente escala:</p>

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
-	-	-	-
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,5

Límite de la cuota íntegra.	<p>La cuota íntegra del Impuesto que se comenta, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles del primero.</p> <p>A estos efectos resultan de aplicación las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecidas en la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres Impuestos supere el límite señalado del 60%, se reducirá la cuota de este Impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%.</p> <p>Si los componentes de una unidad familiar han optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto, de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio y de la cuota de este Impuesto, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por los componentes de la unidad familiar en estos dos últimos tributos. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en este Impuesto.</p>
Impuestos satisfechos en el extranjero.	<p>En el caso de obligación personal de contribuir, y sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales, resulta aplicable en este Impuesto la deducción por Impuestos satisfechos en el extranjero en los términos establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.</p>
Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla.	<p>En el supuesto de que entre los bienes o derechos computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, a la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a estos bienes o derechos le resultará aplicable la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla regulada en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.</p>
Cuota a ingresar del Impuesto sobre el Patrimonio.	<p>De la cuota resultante de la aplicación de todo anterior se deducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del período impositivo efectivamente satisfecha.</p>
Responsabilidad patrimonial.	<p>Las deudas tributarias por el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas tienen la misma consideración de aquellas otras a las cuales se refiere el artículo 1.365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas.</p>
Autoliquidación.	<p>Los sujetos pasivos están obligados a autoliquidar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determine por la Administración tributaria.</p>

Pago de la deuda tributaria.	Podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Patrimonio Histórico Español.
Obligados a presentar declaración.	Tienen esta obligación los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar.  Ahora bien, no están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, por no estar cedido el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a ninguna Comunidad Autónoma, salvo que la cuota tributaria de este Impuesto resulte a ingresar.

#### 4. VIGENCIA DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

La cuestión de la vigencia del nuevo Impuesto, sobre todo, la relativa a su entrada en vigor, en lo que se refiere a sus efectos para el año 2022, puede ser una de las cuestiones relevantes del análisis de la operatividad práctica, o si se prefiere del juicio de su legalidad.

En efecto, la ley establece expresamente que “este Impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor.”

La entrada en vigor del Impuesto se produce el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. Como la publicación se ha producido el 28 de diciembre de 2022, la entrada en vigor del nuevo Impuesto se produce el 29 de diciembre de 2022.

Dado que este tributo se devenga el 31 de diciembre de cada año, ello se traduce, en lo que ahora interesa, que este Impuesto temporal va a estar, en principio y como mínimo, operativo los años 2022 y 2023.

Se dice en principio y como mínimo ya que, tal como se ha señalado anteriormente, se prevé una vigencia para el nuevo Impuesto de dos años, en concreto para los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se devengue dicho Impuesto. Ahora bien, existe una cláusula de evaluación de sus resultados al final de su vigencia para valorar su mantenimiento o supresión.

### III. CUESTIONES QUE PLANTEA LA LEY DE REGULADORA DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

#### 1. SOBRE SU ORIGEN Y FINALIDAD.

El origen real de este Impuesto es la existencia de Comunidades Autónomas que deciden neutralizar los efectos impositivos del Impuesto sobre el Patrimonio. Ante esta situación, el Gobierno central elabora este nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas que, a su vez, persigue neutralizar los previos efectos neutralizadores adoptados por algunas Comunidades Autónomas.

Este origen se encuentra expresamente recogido en la exposición de motivos de la ley que crea este nuevo tributo. En efecto, tal como se ha señalado anteriormente, la citada exposición de motivos señala expresamente que la ley tiene como objetivo “...disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las Comunidades Autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho Impuesto.”

En definitiva, lo que se hace es implantar una medida, un nuevo Impuesto, dado que no se está de acuerdo en cómo ejercen sus competencias las Comunidades Autónomas. Y esta medida se adopta respecto del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este origen determina una importante anomalía en la medida en que se adopta una decisión que trata de contrarrestar las decisiones fiscales adoptadas por las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus competencias, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio.

Se dice que esta medida es un tanto anómala ya que trata de uniformar el tratamiento fiscal de todos los contribuyentes sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio, independientemente de las decisiones adoptadas al respecto por la Administración competente, en este caso, las Comunidades Autónomas.

A este respecto cabe preguntarse si también se adoptarán medidas similares respecto de otros tributos sobre los que dispongan de competencias normativas las Comunidades Autónomas y su ejercicio no sea del agrado del Gobierno central.

Es más, si hay un Impuesto fundamental sobre el que gravita buena parte de la redistribución de la riqueza es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Es por ello que cabe plantearse qué sucedería si una Comunidad Autónoma adoptara decisiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinaran una tributación efectiva menor que la existente en otros lugares del Estado español. ¿También se van a adoptar decisiones que procuren uniformar el tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

O, como dice la exposición de motivos del nuevo tributo, trasladando su argumentación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ¿se va a tratar por el Gobierno central de disminuir las diferencias en el gravamen sobre la renta en las distintas Comunidades Autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han defiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las Comunidades Autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho Impuesto?

En mi opinión, este origen del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no está exento de no repercutir o incidir en la legitimidad de la medida y, desde luego, puede precisamente condicionar, o puede ser uno de los elementos condicionadores, de su legitimidad.

## 2. SOBRE SU CARÁCTER ARMONIZADOR.

Se refiere la ley de creación de este nuevo Impuesto al carácter armonizador del nuevo tributo. No vamos a entrar en la clásica discusión sobre los límites y condicionantes de la armonización y de la uniformización, pero lo cierto es que esta referencia que se hace a la armonización tiene evidentes paralelismos con la famosa, y controvertida, Ley de Armonización del Proceso Auto-

nómico (LOAPA), cuyo origen y contenido tantas suspicacias y problemas generó en su momento.

Como se recordará esta ley armonizadora fue declarada inconstitucional en 14 de sus 38 artículos y el Tribunal Constitucional no aceptó ni su carácter orgánico, ni su carácter armonizador.

En principio la armonización es un principio o valor a tener en cuenta máxime cuando existen unos principios generales que las Administraciones tributarias deben respetar. Pero vía armonización no se puede predicar la igualdad del tratamiento fiscal de todos los obligados tributarios, pues precisamente cuando se dispone de competencias normativas es para ejercerlas. Para ejercerlas con responsabilidad, pero para ejercerlas.

## 3. SOBRE LAS CARENCIAS DEL NUEVO TRIBUTO AL PIVOTAR SOBRE EL ACTUAL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

En otras ocasiones ya he tenido la ocasión de comentar que el actual Impuesto sobre el Patrimonio, a pesar de su denominación, no somete a gravamen el patrimonio de los contribuyentes, sino únicamente parte de él.

En efecto, la actual regulación del Impuesto sobre el Patrimonio deja fuera de gravamen elementos patrimoniales que, de alguna manera, rebajan considerablemente una configuración aceptable y adecuada de un tributo de estas características.

En este sentido, baste con recordar, sin ánimo exhaustivo, las importantes exenciones contenidas sobre elementos patrimoniales relacionados con los bienes afectos al desarrollo de actividades económicas, la exención de los sistemas de previsión social con independencia de que los derechos consolidados del obligado tributario sean de poca o mucha cuantía, la exención de la vivienda habitual independientemente del porcentaje de titularidad sobre la misma, el denominado escudo fiscal sin diferenciar el destino o disponibilidad de los elementos patrimoniales no generadores de renta a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, etc.

Como he manifestado en otras ocasiones, para tener un Impuesto sobre el Patrimonio, o si se prefiere, sobre parte del patrimonio, en los términos en que el mismo está planteado, es mejor no te-

ner este tributo, pues lleva a la confusión de creer que se dispone de un Impuesto sobre el Patrimonio cuando realmente lo que se tiene es un Impuesto que en ocasiones somete a gravamen algo del patrimonio de algunos obligados tributarios.

Pues bien, el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se asienta sobre la regulación del actual Impuesto sobre el Patrimonio. En consecuencia, los vicios y las carencias del Impuesto sobre el Patrimonio se trasladan al nuevo tributo.

#### **4. SOBRE LA ENTRADA EN VIGOR DEL NUEVO IMPUESTO.**

A dos días de terminar el período impositivo del Impuesto sobre el Patrimonio, en concreto el 29 de diciembre de 2022, y por consiguiente también a dos días del devengo del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se aprueba una ley que establece este último tributo.

Esta situación puede generar problemas jurídicos relevantes en base a la posible vulneración de importantes principios del sistema tributario, no sólo del principio de seguridad jurídica, sino también de otros igualmente relevantes entre los que destaca, especialmente, el principio de la buena fe que siempre debe regir las relaciones entre los poderes públicos y la ciudadanía.

Este principio de la buena fe es fundamental no sólo por la confianza que los poderes públicos deben transmitir a la ciudadanía, sino también por el carácter ético y ejemplificador que la conducta de aquéllos debe trasladar, y ser percibida, por ésta.

Por otra parte, hay que señalar que el objetivo que persigue la ley, en concreto el de conseguir ingresos para el año 2023, se podría haber logrado dotando de efectividad al nuevo Impuesto desde el 1 de enero de 2023 y utilizando formas o fórmulas ya conocidas en el actual sistema tributario.

#### **5. SOBRE LA TRAMITACIÓN DEL NUEVO TRIBUTO.**

La tramitación legislativa de este nuevo Impuesto ha tenido su origen en la introducción de una enmienda a un proyecto legislativo que ya se encontraba en tramitación en las Cortes Generales.

Recientemente ha habido una importante polémica sobre esta forma de actuar del Poder Ejecutivo que ha originado la intervención del Tribunal Constitucional que censura, en el caso sometido a su conocimiento, esta forma de proceder.

A este respecto, el Tribunal Constitucional aprecia que la vulneración de los derechos fundamentales alegada por quién presenta el recurso de amparo no carece de prima facie de verisimilitud, atendiendo a la doctrina constitucional sobre el ejercicio del derecho de enmienda y la relación de homogeneidad que ha de existir entre las enmiendas y la iniciativa legislativa que se pretende modificar.

¿Se va a aplicar nuevamente esta teoría del Tribunal Constitucional al nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas? La respuesta a esta cuestión corresponderá, como no puede ser de otra forma, a los propios Tribunales. En la resolución de esta cuestión se adivinan similitudes con el caso recientemente tratado por el Tribunal Constitucional, si bien también es posible apreciar alguna diferencia.

#### **IV. CONCIERTO ECONÓMICO E IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.**

La ley de creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas contiene, aunque ello no es estrictamente necesario, una disposición en virtud de la cual se establece que la adaptación del Concierto Económico a dicho Impuesto se acordará en la Comisión Mixta del Concierto Económico, donde se encuentran representadas, por una parte, la Administración del Estado y, por otra parte, las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y el Gobierno Vasco.

El Acuerdo alcanzado en dicha Comisión Mixta del Concierto Económico califica al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas como un tributo concertado de normativa autónoma, dotando a las Instituciones Forales de amplia capacidad normativa para regularlo.

Este Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico debe incorporarse a un texto legislativo y ser tramitado ante las Cortes Generales que, en caso de aprobarse, supondrá la modificación del Concierto Económico.

## V. SOBRE EL EJERCICIO POR LAS INSTITUCIONES FORALES DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS EN EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.

### 1. SOBRE LA POLÍTICA FISCAL DE LOS TERRITORIOS FORALES DE ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA.

¿Qué van a hacer las Instituciones Forales respecto al nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas? ¿Lo van a implantar y exigir en los términos establecidos en la ley que lo crea? ¿Lo van a bonificar, o utilizar otras fórmulas, que lo hagan no operativo o efectivo, en términos fiscales?

Estas preguntas deberán responderlas las propias Instituciones Forales competentes en la regulación de esta nueva figura impositiva.

En mi opinión, la solución que debería darse a los interrogantes anteriores pasa por resolver este otro: ¿han notado las Instituciones Forales la necesidad de modificar la tarifa, u otros elementos estructurales, del actual Impuesto sobre el Patrimonio a fin de que las grandes fortunas contribuyan temporalmente con una mayor cuota tributaria?

La respuesta a esta pregunta es importante pues de no haber notado esa necesidad, algo que parece evidente dado que no se ha elaborado ningún proyecto de Norma Foral en dicha dirección, ¿qué explicación tendría aprobar ahora el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas con gravamen efectivo sobre un Impuesto sobre el que las propias Instituciones Forales ya disponen de amplia competencia legislativa?

La implantación de este nuevo Impuesto, de hacerse ahora, con efectivo incremento de la cuota tributaria de los obligados tributarios, dejaría en muy mal lugar la política fiscal de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa que adoptarían una decisión en base a la política fiscal de otra Administración.

O dicho de otra forma más simple: ¿para qué se quiere y se tiene competencia legislativa en el Impuesto sobre el Patrimonio si no se ejerce y solo se incrementa la presión sobre el patrimonio cuando lo hace el Estado?

En resumidas cuentas, si teniendo competencia

para modificar el Impuesto sobre el Patrimonio, no se hace, no parece que tenga mucho sentido, caso de contarse con una política fiscal propia, copiar un Impuesto complementario del Estado sobre el Impuesto sobre el Patrimonio.

### 2. SOBRE LAS POSIBILIDADES DE APLICAR EL NUEVO IMPUESTO RESPECTO DEL AÑO 2022.

Otra cuestión que plantea a las Instituciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa el nuevo Impuesto es su entrada en vigor, o si se prefiere, su producción de efectos.

Se ha señalado anteriormente que en territorio de régimen común el nuevo tributo va a producir efectos, salvo prórroga del mismo, en los años 2022 y 2023.

¿Puede producir efecto en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa el nuevo Impuesto respecto del año 2022?

Para resolver esta cuestión hay que tener en cuenta lo siguiente:

a) El Concierto Económico no se ha modificado aún. El Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico en el que se califica al nuevo tributo como concertado de normativa autónoma, no modifica por sí solo el texto concertado que requiere de la aprobación por las Cortes Generales de la correspondiente ley ordinaria.

b) De lo anterior se deduce que las Instituciones Forales no van a poder ejercitar su competencia, supuesto que se trate de un Impuesto concertado de normativa autónoma, hasta el año 2023, año en que se supone que se aprobará la ley de modificación del Concierto Económico.

Esto es, las Instituciones Forales no van a tener competencia para legislar sobre el nuevo Impuesto hasta el año 2023, esto es, hasta después de que dicho Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ya se haya devengado respecto al año 2022.

c) Desde esta perspectiva y teniendo en cuenta los principios básicos del sistema tributario, difícilmente se va a poder dotar de efectos retroactivos a la exigencia de un gravamen sobre el que se dispone de capacidad nor-

mativa una vez que éste ya se ha devengado.

Se dice que difícilmente se va a poder dotar de efectos retroactivos al nuevo tributo desde la perspectiva de no encontrar importantes contenciosos al respecto cuestionando su legalidad.

d) Es cierto que en este contexto cabe plantearse la operatividad de la disposición del Concierto Económico que expresamente establece que “hasta tanto se dicten, por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, las disposiciones necesarias para la aplicación de este Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de derecho supletorio.”

Esta disposición puede llevar a pensar que en el año 2022 el Impuesto que se comenta ha de ser aplicado por las Instituciones Forales aplicando la normativa de régimen común. En efecto, dicha disposición del Concierto Económico puede llevar a pensar que en tanto no se hayan aprobado por las Instituciones Forales las disposiciones legales correspondientes, se aplica la normativa de régimen común.

Esta interpretación, no necesariamente pacífica pues la disposición citada anteriormente hay que contextualizarla respecto al momento en que se aprobó el texto concertado de 1981, está sujeta a un condicionante relevante. Este condicionante no es otro que la expresión “hasta tanto se dicten, por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, las disposiciones necesarias...”

En base a la utilización de este condicionante, las Instituciones Forales pueden ejercer su competencia enervando los posibles efectos distorsionadores de los principios generales del sistema tributario.

### **3. SOBRE EL CARÁCTER DE UN IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.**

Finalmente se quiere hacer notar la curiosa situación en que se encuentran las Instituciones Forales respecto de este nuevo tributo.

El Concierto Económico contempla el actual Impuesto sobre el Patrimonio como un tributo concertado en el que las Instituciones forales disponen de amplia capacidad legislativa.

El Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico establece que el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas también va a ser un tributo concertado de normativa autónoma y que el mismo es complementario del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esta situación lleva a la paradoja, o al absurdo, de que si las Instituciones forales activan el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas estarían complementado un Impuesto sobre el que también tienen amplias competencias, de tal suerte que para llegar al mismo resultado estarían activando dos tributos.



# R

## Referencias



### DOCUMENTOS DE INTERÉS

- **ACUERDOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA DE LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO EN 2022**

1. [Acta 1/2022, de 17 de noviembre de 2022](#)
2. [Acta 2/2022, de 27 de diciembre de 2022](#)

- **PROGRAMA DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA PROMOVIDO POR EL GOBIERNO VASCO Y LAS DIPUTACIONES FORALES.**

1. [Implantación del programa en el curso 2022-2023. 1er. informe](#)
2. [Información divulgativa del Programa de Educación Tributaria en la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco](#)

- **TICKETBAI: PROYECTO COMÚN DE LAS TRES HACIENDAS FORALES Y DEL GOBIERNO VASCO, PARA LA IMPLANTACIÓN GENERALIZADA DE SISTEMAS DE CONTROL DE LA FACTURACIÓN DE QUIENES REALIZAN ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

- [Información divulgativa de TicketBAI](#)

- **INFORME ANUAL INTEGRADO DE LA HACIENDA VASCA 2020**

- [IAI 2020](#)

### CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2022.1.3.1 – IVA: Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo en las operaciones facturadas por los socios de una Unión Temporal de Empresas (UTEs) a la propia UTE de la que son partícipes. Criterio respecto a los servicios accesorios prestados en el marco de un contrato de ejecución de obra (operación principal).
- CONSULTA 2022.3.4.2. – IRPF: Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de las contraprestaciones satisfechas en concepto de determinados complementos laborales, abonados con retroactividad al corresponder a varios ejercicios. Imputación temporal. Tratamiento como renta irregular. Retenciones e ingresos a cuenta. Tratamiento en el supuesto de perceptores no residentes.
- CONSULTA 2022.5.3.2. – IRPF: Tratamiento tributario del complemento económico en la pensión percibido por quienes optan por demorar su jubilación. Tratamiento de la modalidad de pago único a tanto alzado por jubilación demorada. Se concluye que el complemento económico percibido por el pensionista en un único pago, y que sustituye al porcentaje adicional a la pensión, tendría la calificación de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se integraría en la base imponible del impuesto en un porcentaje del 50 por 100.

## CONSULTAS OCTE

**CONSULTA 2022.1.3.1 – IVA: Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo en las operaciones facturadas por los socios de una Unión Temporal de Empresas (UTES) a la propia UTE de la que son partícipes. Criterio respecto a los servicios accesorios prestados en el marco de un contrato de ejecución de obra (operación principal).**

**HECHOS PLANTEADOS:**

Buenos días, estoy realizando una consulta sobre si una operación está afectada o no por el supuesto de inversión del sujeto pasivo, conforme al artículo 84.uno.2º de la ley 37/1992, del IVA. En este caso concreto, se trata de una Unión Temporal de Empresas donde los socios facturan mensualmente a la UTE sus gastos generales de empresa, siendo éstos un porcentaje de la obra ejecutada por la UTE en el mes.

Mi pregunta es si estos gastos generales de empresa deben facturarse por los socios a la UTE con el IVA general (21%), o por el contrario están dentro de los supuestos de aplicación de la inversión del sujeto pasivo, conforme al artículo 84.uno.2º de la ley 37/1992, del IVA.

Las siguientes sociedades participan en la consultante:

- CMSL con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- CCYCSA con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.
- COMSASA con domicilio fiscal en Barcelona.

**CUESTIÓN PLANTEADA:**

Si los gastos generales deben facturarse por los socios a la UTE con el IVA general (21%) o con ISP.

**CONTESTACIÓN:**

1.- El artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA), dispone:

*“Artículo 84. Sujetos pasivos*

*Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*(...)*

*2º 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.”*

Por tanto, se aplicará la denominada regla de inversión del sujeto pasivo cuando se reúnan los siguientes requisitos:

A) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

B) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

Se consideran ejecuciones de obra aquellas que tengan por objeto la obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización.

Se incluye también la cesión de personal necesario para la realización de las citadas ejecuciones de obra.

C) Deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales. También se aplicará la inversión del sujeto pasivo cuando los contratos se celebren entre el contratista principal y otros subcontratistas.

La expresión “directamente formalizados” debe considerarse equivalente a “directamente con-

certados", cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

D) Las citadas operaciones deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Por "urbanización de terrenos" ha de entenderse el proceso que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, locales o edificaciones de carácter industrial.

El concepto de "edificación" viene delimitado en el artículo 6 de la Ley del IVA. Se consideran edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

- Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
- Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
- Los puertos, aeropuertos y mercados.
- Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
- Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
- Las instalaciones fijas de transporte por cable.

No tendrán la consideración de edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca, aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.
- Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.
- Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

En cuanto al concepto de "rehabilitación" de edificaciones, el artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley del IVA señala lo siguiente:

Son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

- 1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
- 2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de se-

guridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

- Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

Conviene señalar que la regla de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En el caso de que existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, sin que haya que

atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

En cuanto a los contratos llamados "mixtos", en los que a cambio de un precio único el contratista o subcontratista se obliga a prestar servicios y realizar ejecuciones de obra en el marco del mismo contrato o subcontrato, hay que tener en cuenta la siguiente doctrina administrativa.

Cumplidos los restantes requisitos legales, cuando un contrato o subcontrato particular en el que pueda fraccionarse la ejecución material de la construcción o rehabilitación de una edificación o la urbanización de un terreno incluya, por precio único, además de ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, otras prestaciones de servicios o entregas de bienes, dentro de lo que puede calificarse un contrato mixto, resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo a todas las operaciones que traigan causa de dicho contrato o subcontrato, salvo que la parte correspondiente a la ejecución de obra fuera notablemente irrelevante respecto de las otras prestaciones de servicios o entregas de bienes.

A título de ejemplo, un contrato que tenga por objeto la ejecución de todo o parte de una obra en el marco de una urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones y en el que se incluya el arrendamiento de una maquinaria para su ejecución, dará lugar a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a la totalidad de la operación, salvo que, como se ha señalado, la parte correspondiente a la ejecución de obra fuera notablemente irrelevante.

De esta forma, pero en sentido inverso, deberá evitarse el desglose artificial de operaciones que deben ser tratadas como una única operación, conforme al criterio señalado a efectos de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo para no alterar la funcionalidad del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando todos los elementos que integren la operación de que se trate resulten necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

Adicionalmente, deben tenerse en consideración los diferentes pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las distintas prestaciones que pueden componer

las denominadas operaciones complejas. Así, entre otras, en su Sentencia de 25 de febrero de 1999 (asunto C-349/96) se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente. En el indicado asunto, se señala lo siguiente:

*“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.*

*28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.*

*29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.*

*30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios*

*elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 24).*

*31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46)”.*

Asimismo, en su Sentencia de 18 de enero de 2018 (asunto C-463/16) el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluyó:

*“36. A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una prestación única, como la controvertida en el litigio principal, compuesta de dos elementos diferenciados, uno principal y el otro accesorio, que, si se prestaran de forma separada, estarían sujetos a tipos de IVA diferentes, debe quedar sujeta únicamente al tipo de IVA aplicable a esta prestación única determinado en función del elemento principal, y ello aunque pueda identificarse el precio de cada elemento que compone el precio total pagado por un consumidor para poder disfrutar de la mencionada prestación.”*

Por lo tanto, en el supuesto de que exista una operación que tenga carácter accesorio res-

pecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesoria y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

2.- De acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, podemos indicar que la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a la operación, objeto de consulta, exige, en primer lugar, que la UTE, actuando como empresaria o profesional, lleve a cabo ejecuciones de obras en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, ya sea como promotora de tales obras, ya sea como contratista o subcontratista. La inversión del sujeto pasivo se aplicará, a su vez, a las ejecuciones de obra derivadas de los contratos celebrados entre el contratista principal y otros subcontratistas, consecuencia de un contrato principal cuyo objeto sea la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. A estos efectos, resultará indiferente que el contratista o, en su caso, subcontratista que ejecute las obras a favor de una UTE sea a su vez socio partícipe de la misma, siendo de aplicación la inversión del sujeto pasivo en las operaciones realizadas por los socios, empresarios o profesionales, a la UTE en la que participen si concurren el resto de requisitos a que se refiere el artículo 84.Uno.2º. f) de la Ley del IVA.

Concretamente, en cuanto a los gastos generales a facturar a la UTE por sus socios, en el marco de un contrato de ejecución de obra, cuyo objeto es la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, y en relación con la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º. f), debemos determinar, primeramente, si nos encontramos ante una operación única, en la que una de las operaciones es la principal y otra la accesoria, de modo que la accesoria tenga el mismo tratamiento que la principal o si, por el contrario, se trata de operaciones diferentes que tengan que tributar separadamente.

El artículo 101 de La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, que regula el valor estimado de los contratos, dispone:

*“1. A todos los efectos previstos en esta Ley, el valor estimado de los contratos será determinado como sigue:*

*a) En el caso de los contratos de obras, suministros y servicios, el órgano de contratación tomará el importe total, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, pagadero según sus estimaciones.*

*b) En el caso de los contratos de concesión de obras y de concesión de servicios, el órgano de contratación tomará el importe neto de la cifra de negocios, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, que según sus estimaciones, generará la empresa concesionaria durante la ejecución del mismo como contraprestación por las obras y los servicios objeto del contrato, así como de los suministros relacionados con estas obras y servicios.*

*2. En el cálculo del valor estimado deberán tenerse en cuenta, como mínimo, además de los costes derivados de la aplicación de las normativas laborales vigentes, otros costes que se deriven de la ejecución material de los servicios, los gastos generales de estructura y el beneficio industrial. (...)”*

En consecuencia con lo expuesto, podemos concluir que los servicios que los socios de la UTE prestan a ésta en el marco de un contrato de ejecución de obra y facturan en concepto de gastos generales, se considerarán accesorios a las propias ejecuciones de obra (operación principal) y deberán seguir el mismo régimen de tributación que la operación principal. En ese sentido, se deberá aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo a la facturación de dichos gastos generales cuando las ejecuciones de obra de las que dependan cumplan todos los requisitos establecidos en el artículo 84.Uno.2º. f) de la Ley del IVA.

**CONSULTA 2022.3.4.2. – IRPF: Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de las contraprestaciones satisfechas en concepto de determinados complementos laborales, abonados con retroactividad al corresponder a varios ejercicios. Imputación temporal. tratamiento como renta irregular. Retenciones e ingresos a cuenta. Tratamiento en el supuesto de perceptores no residentes.**

#### HECHOS PLANTEADOS:

Debido a las distintas demandas planteadas reclamando la celebración de todas las convocatorias de Desarrollo Profesional que no se han llevado a cabo desde 2012, el consultante, a lo largo de todo el año 2021, realizó un proceso de negociación y alcanzó un acuerdo en orden a la celebración de una convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional, con efectos administrativos y económicos desde el 1 de enero de 2019. Dicho acuerdo, que fue aprobado por el Consejo de Gobierno en reunión de 10 de mayo de 2022, supondrá el abono de los importes correspondientes a los años 2019, 2020 y 2021, así como el abono del complemento de carrera profesional en el año 2022.

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

- 1) La tributación de dicha contraprestación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en particular, si las cantidades que se abonen deben imputarse fiscalmente a cada ejercicio o, en su caso, se han de imputar como rendimientos irregulares en el ejercicio en que se realice el abono.
- 2) Cómo se debe confeccionar el modelo 190 del año 2022.
- 3) El tratamiento fiscal que recibe el personal no residente en la Comunidad Autónoma Vasca (territorio común y no residentes).

#### CONTESTACIÓN:

- 1) Según los datos aportados, la entidad consultante debe abonar determinados complementos laborales (devengados desde el 1 de enero de 2019), a un colectivo muy amplio de trabajadores, residentes tanto en territorio español como en el extranjero.

En lo que respecta a la primera cuestión planteada, relativa a la tributación del cobro de los complementos objeto de consulta por parte de los contribuyentes sujetos a las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF, (con residencia habitual en el País Vasco), en el artículo 15, respectivamente, de dichas Normas Forales se prevé que se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

A lo que en el artículo 16.a) de mismas Normas Forales se añade que se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los sueldos y salarios.

La entidad consultante deberá abonar determinados complementos de carrera profesional a sus trabajadores, con motivo de la convocatoria extraordinaria de Desarrollo profesional recientemente acordada, con efectos administrativos y económicos desde 1 de enero de 2019, es decir, con una retroactividad de 3 años, lo que supondrá el abono, en el ejercicio 2022 (según parece) de los importes correspondientes a los años 2019, 2020, 2021 y unos determinados meses de 2022 (los que medien entre el 1 de enero de 2022 y la resolución de la convocatoria extraordinaria). Estos complementos forman parte de las retribuciones a las que tienen derecho los empleados de la entidad consultante por los servicios que le prestan, o que le han prestado (de sus sueldos y salarios), de modo que el cobro de los mismos dará lugar a la obtención de un rendimiento del trabajo para ellos.

Adicionalmente, en el artículo 57 de dichas Normas Forales, relativo a la imputación temporal, se regula que, con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en la Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por

su perceptor; b) Reglas especiales: cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando concurran las circunstancias previstas en la letra a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza. La autoliquidación a que se ha hecho referencia se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato plazo siguiente de autoliquidación por el IRPF.

La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado, una vez se lleve a cabo la convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional, lleva a una conclusión genérica sobre la imputación temporal de los rendimientos del trabajo, conclusión que viene determinada por la exigibilidad, circunstancia que se entiende producida en el momento en que la persona perceptora puede reclamar su pago, de acuerdo con las normas o pactos existentes.

Así, si la exigibilidad del pago se corresponde con el período impositivo en que se ha desarrollado el trabajo que se retribuye, o generado el derecho a la percepción de las prestaciones objeto de consulta, la imputación corresponderá a ese período. Por el contrario, si la exigibilidad del pago se corresponde con un período impositivo posterior a aquel en el que se ha desarrollado el trabajo que retribuye o se ha generado el derecho a su percepción en el caso de las prestaciones, la imputación temporal procederá realizarla a aquel período impositivo posterior.

En cuanto al tiempo o plazo de pago de las prestaciones objeto de consulta, cabe entender que la exigibilidad del pago de las indicadas prestaciones nace el día en el que la o el trabajador puede reclamar el pago de cada una de las prestaciones de acuerdo con las normas o pactos que existan en cada caso.

En el supuesto planteado, el Consejo de Gobierno mencionado por el Ente público consultante ha aprobado en reunión de 10 de mayo de 2022 el acuerdo de convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional, que tiene efectos administrativos y económicos desde el 1 de enero de

2019, es decir, con una retroactividad de 3 años, lo que supondrá el abono de los importes correspondientes a los años 2019, 2020, 2021 y determinados meses de 2022, en el año 2022.

Por lo tanto, siendo esto así, parece que será en 2022 cuando resulten exigibles las cantidades en cuestión, pues será a raíz de la convocatoria en cuestión cuando surja el derecho al cobro de las cantidades a las que se refiere la consulta, y no antes. Por lo tanto, no nos encontramos ante la regla especial de imputación del apartado 2.b) del artículo 57 de las Normas Forales del IRPF, sino ante la regla general de imputación del apartado 1.c) del referido artículo 57. A estos efectos, será necesario atender a la convocatoria en cuestión, una vez aprobada y publicada, para ver el momento en que habrá que entender que dichas cantidades resultan exigibles para sus perceptores.

Respecto a la posibilidad de que exista un período de generación por las cantidades abonadas en el año 2022 derivadas del cumplimiento del Acuerdo firmado, resulta de aplicación el artículo 19 de las Normas Forales del IRPF, en cuyo número 2 se determina que, no obstante, en los supuestos que se relacionan en dicho 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 del mismo Capítulo. 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. 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.

A lo que en el artículo 16 de los Reglamentos Forales del IRPF se añade que la cuantía máxima de 300.000 euros sobre la que se aplicarán los porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, a los que se refiere el artículo 19 de las Normas Forales del Impuesto, se computará de manera independiente a cada uno de los siguientes tipos de rendimientos: a) El conjunto de los rendimientos a los que se alude en la letra a) del apartado 2 del artículo 19 de las Normas Forales del Impuesto. b) El conjunto de los rendimientos a los que se alude en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 19 de dichas Normas Forales.

Así, el hecho de que las cantidades correspondientes a los ejercicios 2019, 2020, 2021 y determinados meses del 2022, deban imputarse en el período en las que resulten exigibles (2022), no quiere decir que esta renta (la derivada de la convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional) no tenga período de generación, a los efectos de lo establecido en el arriba mencionado artículo 19.2 de las Normas Forales del IRPF. En este sentido, en la medida en que se estén percibiendo unos rendimientos que abarquen un período superior a 2 años y cuya imputación temporal, según parece, corresponderá a un único período impositivo, esto es, al 2022 (en el que serán exigibles), esta acumulación comporta una singularidad de estos rendimientos que los desvincula de su obtención periódica anual, permitiendo la aplicación de la integración en un porcentaje inferior al 100 por 100.

En el supuesto planteado, las cantidades correspondientes a los años 2019, 2020, 2021 y determinados meses de 2022, según proceda en cada caso atendiendo al momento desde el cual tengan derecho a percibir el complemento en cuestión, se van a abonar íntegramente, según parece desprenderse del escrito de consulta, en el ejercicio 2022, por lo que en los casos en los que el período de generación sea mayor que 2 (en ningún caso será superior a 5 años), se aplicará un porcentaje de integración del 60 por 100.

Respecto de los complementos correspondientes a 2022, habrá que diferenciar dos situaciones, o dos clases de rentas. Una renta percibida,

entendemos, en forma de capital, por la parte correspondiente a los meses de 2022 anteriores a la resolución de la convocatoria extraordinaria (así como a los ejercicios 2019, 2020 y/o 2021, según proceda en cada caso); y otra relativa a las mensualidades posteriores de 2022 (ordinarias), que se entenderá cobrada en forma de renta.

La renta en forma de capital sobre la cual se aplicarán los porcentajes de integración, de resultar aplicables, comprenderá, no sólo las cantidades correspondientes a 2019, 2020 y/o 2021, según lo que en cada caso proceda, sino también el importe correspondiente a los meses de 2022 anteriores a la resolución de la convocatoria extraordinaria, los cuales computarán de cara a establecer el período de generación de la renta.

La renta relativa a las mensualidades de 2022 posteriores a la resolución de la convocatoria, que se abonen ya en las nóminas correspondientes, deberá integrarse, en todo caso, al 100 por 100 en la base imponible del IRPF.

Procede señalar a este respecto, que:

- No se entra en el análisis de las reglas previstas para los casos de fraccionamiento, puesto que según la información facilitada parece que el pago se realizará en un único período impositivo (2022). En cualquier caso, procede señalar que si no fuera así, y el pago de las cantidades correspondientes a todos o algunos de los perceptores se fraccionase en dos o más períodos impositivos, la aplicación de las reglas previstas para estos casos (de fraccionamientos) en el supuesto objeto de consulta, parece que supondría la imposibilidad de aplicar un porcentaje de integración inferior al 100 por 100, dado el período de generación de tres años.

- Tampoco se analiza la tributación para el caso de que las cantidades en cuestión se pudieran percibir en forma de renta, puesto que de los hechos descritos parece desprenderse que no se va a dar ninguna de estas dos situaciones.

- El porcentaje de integración del 60 por 100 sólo operará para aquellas personas que tengan derecho a las cantidades correspondientes a la totalidad, o al menos a más de dos años, de los períodos señalados (2019, 2020 y 2021 y la parte correspondiente de 2022), ya que, de lo contrario, no se podrá entender que se están percibiendo rendimientos con un período de generación superior a dos años (sería sólo de uno,

o dos años).

Con lo que, en definitiva, los empleados para los que esta renta reconocida tenga un período de generación superior a dos años (todos aquellos a los que la convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional les reconozca el derecho al cobro de diferencias salariales devengadas durante más de dos años), podrán aplicar sobre ella el porcentaje de integración del 60 por 100 regulado en el artículo 19.2 a) de las Normas Forales del IRPF (hasta un máximo de 300.000 euros anuales).

En cuanto a las retenciones, procede señalar lo previsto en el artículo 7 del Concierto Económico, según el que: "Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan: a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. (...)".

En los Territorios Históricos, este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 2 de las Normas Forales del IRPF, y en los artículos 75 en Araba/Álava, 79 en Bizkaia, 81 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, de modo que las personas y entidades que están obligadas a practicar retenciones o ingresos a cuenta aplicarán lo previsto en el Título donde se inserta el artículo citado cuando las mismas deban ser ingresadas en la Diputación Foral correspondiente. Y deberán ser ingresadas en la Diputación Foral que corresponda las retenciones o ingresos a cuenta practicadas por los siguientes rendimientos: a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el Territorio Histórico. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y en un Territorio Histórico

o en varios Territorios Históricos, o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en un determinado territorio Histórico cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en Bizkaia cuando el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora este ubicado en dicho territorio.

El Concierto Económico recoge una regla general en materia de retenciones sobre los rendimientos del trabajo, según la cual cada Administración es competente para exigir, de forma exclusiva y conforme a su normativa propia, las retenciones correspondientes a las rentas derivadas de los trabajos o de los servicios que se presten en su territorio, al margen del lugar donde resida el contribuyente, y de aquél en el que radique el domicilio fiscal del pagador.

De manera que, una vez fijado el sitio donde presta sus servicios el empleado (o donde los ha prestado), a efectos de retenciones, resulta irrelevante, tanto el territorio en el que el mismo tenga su residencia habitual, como aquél en el que radique el domicilio fiscal del pagador.

Con lo que, en definitiva, las retenciones correspondientes a los rendimientos derivados de trabajos o de servicios prestados en cada Territorio Histórico deberán ser practicadas de acuerdo con lo establecido en la normativa del IRPF del respectivo Territorio Histórico, y tendrán que ser ingresadas en esta Diputación Foral correspondiente, con independencia de la Administración ante la que deban tributar los contribuyentes que perciban dichos rendimientos y del territorio en el que tenga su domicilio fiscal la entidad pagadora.

Así, deberá atenderse a lo estipulado en los artículos 107 en Araba/Álava, 107 en Bizkaia y 106 en Gipuzkoa de las Normas Forales del IRPF, donde se regula que las personas jurídicas y entidades, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas y no exentas a este Impuesto, estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondien-

te al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en la Diputación Foral en los casos previstos en el Concierto Económico en la forma que reglamentariamente se establezca. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa deba satisfacerse una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este Impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en la Diputación Foral correspondiente, de acuerdo con lo previsto en el artículo. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Esta norma se encuentra desarrollada, entre otros, en los artículos 77 en Araba/Álava, 81 en Bizkaia y 93 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, por lo que estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta los rendimientos del trabajo.

En lo que hace referencia al nacimiento de la obligación de retener (momento en el que ha de practicarse la retención), en los artículos 81 en Araba/Álava, 85 en Bizkaia y 97 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF se recoge que, con carácter general, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

Las retenciones, así practicadas en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas de que se trate, deben ser imputadas al mismo ejercicio que estas últimas (que los rendimientos de los que provienen), tal y como expresamente se prevé en los artículos 82 en Araba/Álava, 86 en Bizkaia y 98 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, con independencia del momento en que se hayan practicado.

De donde se deduce que la obligación de retener nace en el momento en el que el pagador satisface efectivamente los rendimientos de que se trate y los porcentajes de retención a tener en cuenta son los vigentes en el ejercicio al que resulten imputables las rentas sujetas a retención (según los datos aportados, parece que en 2022).

Por otro lado, en lo que afecta al porcentaje de retención, en los artículos 83 en Araba/Álava, 87 en Bizkaia y 99 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF se dice que la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra de las rentas del trabajo que se satisfagan o abonen el porcentaje que, en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del contribuyente. 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 o 20 en Araba/Álava, 19 o 20 en Bizkaia, 19, 19 bis o 20 en Gipuzkoa de las Normas Forales del Impuesto, la cuantía íntegra de dichas rentas se obtendrá por la aplicación de los citados porcentajes.

Mientras que en los artículos 84 en Araba/Álava, 88 en Bizkaia y 100 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, se recoge la tabla de porcentajes de retención y las reglas para su aplicación, determinándose las reglas generales para la aplicación de la tabla. 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 o 20 en Araba/Álava, 19 o 20 en Bizkaia, 19, 19 bis o 20 en Gipuzkoa de la Norma Foral del Impuesto, para el cálculo del porcentaje de retención se computará como rendimiento el resultante de aplicar el porcentaje de integración que corresponda de los señalados en los citados artículos. El porcentaje de retención así determinado se aplicará a la totalidad de las retribuciones que se abonen o satisfagan. Si entre las retribuciones anteriores se incluyese alguna a la que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 19 o 20 en Araba/Álava, 19 o 20 en Bizkaia, 19, 19 bis o 20 en Gipuzkoa de la Norma Foral del Impuesto, el porcentaje de retención calculado se aplicará sobre el rendimiento resultante de aplicar el porcentaje que corresponde de los señalados en los citados artículos 19 o 20 en Araba/Álava, 19 o

20 en Bizkaia, 19, 19 bis o 20 en Gipuzkoa. Cuando durante el año se produzcan variaciones en la cuantía de las retribuciones, se calculará un nuevo porcentaje teniendo en cuenta las alteraciones producidas. Este nuevo porcentaje se aplicará, exclusivamente, a partir de la fecha en que se produzcan las referidas variaciones.

De todo lo anterior se deduce que las personas jurídicas que satisfacen rentas sujetas a retención, están obligadas a retener la cuantía correspondiente, y a efectuar su ingreso en la Hacienda Foral, cuando así proceda, salvo que resulte de aplicación alguno de los supuestos de exoneración previstos reglamentariamente, incluso aun cuando tengan que abonar dichas rentas en virtud de resolución judicial, tal y como expresamente se indica en el apartado 4 de los artículos 107 en Araba/Álava, 107 en Bizkaia, 106 en Gipuzkoa de las Normas Forales del IRPF (en cuyo caso, deben practicar las oportunas retenciones sobre la cantidad íntegra que estén obligadas a pagar y han de ingresar su importe ante la Hacienda Foral, cuando así corresponda).

En los casos, como el planteado, en los que se producen variaciones durante el año en la cuantía de las retribuciones a abonar a cada trabajador, se debe calcular un nuevo porcentaje de retención, teniendo en cuenta las alteraciones producidas. Este nuevo porcentaje de retención se aplica, única y exclusivamente, a las retribuciones que se satisfagan a partir de la fecha en la que se produzcan las referidas variaciones.

No obstante, todo lo anterior, cuando entre las retribuciones del trabajo se incluyen retribuciones sobre las que resultan aplicables los porcentajes de integración establecidos en el artículo 19 de las Normas Forales del IRPF (del 60 o del 50 por 100), para calcular el porcentaje de retención aplicable, solo se debe computar como cuantía íntegra percibida, la resultante de aplicar dichos porcentajes de integración (teniendo en cuenta, en su caso, el máximo de 300.000 euros anuales).

El porcentaje de retención así calculado se aplica sobre la totalidad de las retribuciones que se abonen o satisfagan. Sin embargo, si entre las citadas retribuciones se incluye alguna a la que resulte de aplicación un porcentaje de integración inferior al 100 por 100, el tipo de retención calculado se aplica sobre el rendimiento resultante de aplicar el porcentaje de integración que proce-

da (60 o 50 por 100).

De manera que, en definitiva, de cara a la práctica de la retención que corresponda, la entidad compareciente deberá computar como rendimiento íntegro derivado del pago de los complementos por los que pregunta, el resultante de aplicar sobre los mismos el porcentaje de integración que proceda según lo dispuesto en el artículo 19 de las Normas Forales del IRPF, y únicamente tendrá que practicar retención sobre dicho rendimiento íntegro (sobre el resultado de aplicar el porcentaje de integración que corresponda sobre los complementos en cuestión).

2) En lo que afecta a la manera en la que la consultante deberá cumplimentar el Modelo 190 de declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, en los artículos 115 Araba/Álava, 115 en Bizkaia, 114 en Gipuzkoa de las Normas Forales del IRPF se prevé que el sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados. Se dispone de los modelos de declaración correspondientes.

Este precepto se encuentra desarrollado en los artículos 104 Araba/Álava, 106 en Bizkaia, 120 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, según el que:

#### **Araba/Álava**

“2. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en los primeros 25 días naturales del mes de enero, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. En este resumen, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: (...) d) Renta obtenida, con indicación de la identificación,

descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las rentas exentas y las dietas y asignaciones para gastos de locomoción, y gastos normales de manutención y estancia exceptuados de gravamen. e) Porcentajes de integración aplicados con arreglo a lo previsto en los artículos 19, 20, apartado 4 del artículo 25, apartado 3 del artículo 30, apartado 3 del artículo 39 ó disposición adicional vigesimoprimera de la Norma Foral del Impuesto. f) Circunstancias personales y familiares que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente. (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto. (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo, se realizarán en los modelos que establezca el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, quien, asimismo, podrá determinar cuáles de los datos previstos en el apartado 2 anterior deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten. (...)"

#### **Bizkaia**

"(...) 2. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en el plazo comprendido entre el día 1 y el 31 del mes de enero, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. Asimismo, este plazo de presentación será el aplicable en los supuestos que la relación se presente telemáticamente o en soporte directamente legible por ordenador. No obstante, el modelo de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo,

de actividades económicas y de premios, independientemente de su forma de presentación, se presentará en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero. En estos resúmenes, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: (...) d) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas. e) Porcentajes de integración aplicados con arreglo a lo previsto en los artículos 19, 20 ó apartado 3 del artículo 39 de la Norma Foral del Impuesto. (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto. (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos, forma y lugar que para cada clase de rentas establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas, quien, asimismo, podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que le afecten.

#### **Gipuzkoa**

"(...) 2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. En este resumen, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: (...) d) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no someti-

das a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las rentas exentas y las dietas y asignaciones para gastos de locomoción, y gastos normales de manutención y estancia exceptuados de gravamen (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo, se realizarán en los modelos que establezca la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, quien, asimismo, podrá determinar cuáles de los datos previstos en el apartado 2 anterior deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten (...)"

De forma que, además de la obligación de declarar e ingresar las retenciones practicadas, los retenedores también están obligados a presentar un resumen anual de las retenciones practicadas durante el año anterior, conforme a lo indicado, respectivamente, en artículos 104 Araba/Álava, 106 en Bizkaia, 120 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, en el que deben hacer constar, entre otros datos, el importe de las rentas abonadas, con especificación de los porcentajes de integración aplicables sobre ellas.

Concretamente, en lo que afecta a los rendimientos del trabajo, los retenedores deben presentar el Modelo 190 (aprobado en Araba/Álava por la Orden Foral 772/2021, de 20 de diciembre, en Bizkaia por la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, y en Gipuzkoa por la Orden Foral 553/2017, de 26 de diciembre).

Adicionalmente, el retenedor tiene que expedir a favor del retenido certificación acreditativa de las retenciones practicadas y de los restantes

datos a él referidos que haya consignado en el Modelo 190, mediante el Modelo 10-T (aprobado en Araba/Álava por la Orden Foral 651/2007, de 17 de diciembre, en Bizkaia por la Orden Foral 448/2000, de 4 de febrero, y en Gipuzkoa por la Orden Foral 251/2011, de 10 de marzo), en los que se habilitan casillas específicas para consignar las cantidades no integradas y los rendimientos a integrar.

Los rendimientos del trabajo por los que se pregunta resultan imputables al ejercicio en el que resulten exigibles, es decir, presumiblemente a 2022.

De manera que las retenciones a practicar por la consultante sobre los complementos que abone en este ejercicio 2022 serán las correspondientes al mismo, y los modelos y certificaciones a cumplimentar por ella deberán hacer referencia, igualmente, a dicho ejercicio 2022, sin que tenga que cumplimentar, en este caso, las casillas específicas habilitadas para los atrasos, ya que los complementos en cuestión, que según los datos aportados serán abonados a lo largo de 2022, resultarán imputables a este mismo período impositivo.

Por último, el artículo 12 del Concierto Económico regula que: "A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado".

De forma que las retenciones soportadas tienen validez a efectos de las declaraciones del IRPF que, en su caso, tengan que presentar los contribuyentes en otros territorios, en los que residan.

3) En lo que hace referencia a la tributación de los complementos abonados a los contribuyentes con residencia habitual en territorio común, solo cabe indicar que los Servicios de las Haciendas Forales únicamente tiene competencia para pronunciarse, respectivamente, sobre la forma en la que deben tributar las personas físicas con residencia habitual en los Territorios Históricos en el ejercicio de devengo de la renta en cuestión (en 2022, al ser éste el ejercicio al que ha de imputarse el cobro de los complementos por los que se pregunta).

Además, en lo que afecta a las retenciones que debe practicar la entidad consultante, también conviene reiterar que las mismas se regirán por lo establecido en la normativa foral, y tendrán que ser ingresadas ante la Hacienda Foral correspondiente, en la medida en que correspondan a rendimientos derivados de trabajos o de servicios prestados en el respectivo Territorio Histórico, con independencia de cuáles sean las Administraciones ante las que estén obligados a tributar los perceptores de dichos rendimientos.

Por otro lado, la entidad consultante afirma que, entre los perceptores de los complementos por los que pregunta, también existen personas físicas no residentes (con residencia fiscal en el extranjero), que, como tales, no estarán sujetas al IRPF, sino, en su caso, al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

La determinación de si, en el presente caso, estamos ante alguna de las situaciones en las que los Servicios de las Haciendas Forales tienen competencia para pronunciarse mediante consulta vinculante acerca del citado IRNR, debe ser concretada atendiendo a lo establecido en el artículo 22 del Concierto Económico, en el que se señala que: "Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios: (...) c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo: a') Cuando provengan de una actividad personal desarrollada en el País Vasco. (...)".

Además, en el artículo 23 del mismo Concierto Económico se estipula que: "(...) Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo. (...)".

A todos estos efectos, en el artículo 1 de las Normas Forales del IRNR se determina que el IRNR es un tributo de carácter directo que grava la

renta obtenida en el territorio Histórico, en los términos previstos en la respectiva Norma Foral, por las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que actúen en el mismo sin mediación de establecimiento permanente y que lo dispuesto en la Norma Foral será de aplicación: a) A las personas físicas o entidades no residentes en territorio español que, sin mediación de establecimiento permanente, obtengan rentas en el Territorio Histórico, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de las Normas Forales.

Adicionalmente, en el artículo 4 de las Normas Forales del IRNR se precisa que: "Lo establecido en la presente Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios intencionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno español".

Por ello, los empleados de la consultante que no ostenten la condición de residentes en territorio español, no quedarán sujetos en los Territorios Históricos al IRPF, sino, en su caso, al IRNR, por las rentas que se entiendan obtenidas en cada Territorio Histórico, conforme a lo previsto en el Concierto Económico, en las Normas Forales del IRNR y en los Convenios de Doble Imposición que resulten aplicables.

En relación con este último punto, debe tenerse en cuenta que España tiene convenio en vigor para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal con distintos países. No obstante, en la medida en que en el escrito presentado no se identifican los territorios en los que residen los trabajadores no residentes por los que se pregunta, no cabe analizar ninguno de dichos convenios en concreto, sino únicamente el Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se basan todos ellos (sin perjuicio de que deba atenderse al Convenio en concreto que resulte específicamente aplicable en cada caso).

Así, en lo que aquí interesa, en el artículo 19 del citado Modelo de Convenio de la OCDE, relativo a las funciones públicas, se prevé que: "1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se

prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que: (i) es nacional de ese Estado, o (ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios. (...) 3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios, pensiones, y otras remuneraciones similares, pagados por los servicios prestados en el marco de una actividad o un negocio realizado por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales".

De donde se deduce que, con carácter general, las remuneraciones pagadas por un Estado o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales (referencia ésta que, en distintos convenios, se extiende a otras personas jurídicas de derecho público -como, por ejemplo, en el suscrito con la República Francesa-) a una persona física por razón de los servicios que preste esta última, solo pueden quedar sometidos a imposición en el Estado del pagador, salvo que dichas remuneraciones sean abonadas como consecuencia de servicios prestados en el marco de una actividad o de un negocio realizado por la entidad en cuestión (por el pagador).

En lo que hace referencia a esta última salvedad, regulada en el apartado 3 del artículo 19 del Modelo de Convenio de la OCDE, en los comentarios a este precepto se señala que: "6. Los apartados 1 y 2 del artículo no son aplicables si los servicios se prestan en relación con una actividad económica realizada por el Estado, o por una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, que paga los sueldos, los salarios, las pensiones u otras retribuciones análogas. En tales casos, serán aplicables las reglas generales: el artículo 15, a los sueldos y salarios; el artículo 16, a los honorarios de consejeros y otras retribuciones análogas; el artículo 17, a los artistas y deportistas y el artículo 18, a las pensiones. Los Estados contratantes que, por razones particulares, no deseen incluir el apartado 3 en sus convenios bilaterales son libres de hacerlo, con lo que los apartados 1 y 2 serán también aplicables a los servicios prestados en relación con una actividad económica. Dadas las funciones específicas ejercidas por determinados organismos o entidades públicos, como los ferrocarriles del Estado, los servicios postales, teatros nacionales, etc., los Estados contratantes que deseen mantener el apartado 3 pueden acordar, en sus convenios bilaterales, la aplicación de las dis-

posiciones de los apartados 1 y 2 a los sueldos, los salarios y a las pensiones y otras retribuciones análogas, pagados por dichos organismos o entidades, aun cuando pueda considerarse que los mismos realizan actividades económicas".

Consecuentemente, la clave para que resulte de aplicación lo dispuesto en el número 3 del artículo 19 del Modelo de Convenio de la OCDE a las remuneraciones abonadas por un Estado, o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales (o, en general, por cualquiera de las entidades de derecho público citadas en el convenio que resulte aplicable en cada caso), y, en consecuencia, para que las mismas deban regirse, en lo que aquí interesa, por lo establecido en el artículo 15 del mismo texto (relativo a las rentas del trabajo dependiente), radica en que las citadas remuneraciones sean abonadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial desarrollada por el pagador (o, como expresamente señala el artículo 19.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, por razón de servicios prestados en el marco de una actividad o un negocio).

A estos efectos, en los Comentarios al artículo 3 del Modelo de Convenio de la OCDE, correspondiente a las definiciones generales, se recoge que: "El término "empresa". 4. La cuestión de si una actividad se realiza en el marco de una empresa o constituye en sí misma una empresa se ha interpretado siempre conforme a las disposiciones de la legislación interna de los Estados contratantes. Por consiguiente, no se ha intentado definir exhaustivamente el término "empresa" en este artículo (...). El término "actividad económica". 10.2. El Convenio no contiene una definición exhaustiva del término "actividad económica" que, por lo general, y en virtud del apartado 2, tendrá el significado dado en la legislación interna del Estado que aplica el Convenio. (...)".

Consecuentemente, ha de entenderse por actividad o negocio toda actividad empresarial que no reúna las características propias de la función pública y que sea susceptible de ser desarrollada por el sector privado, lo que, normalmente, se traduce en la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para el mercado, actuando en el ámbito del derecho privado y mediante la exigencia de contraprestaciones de naturale-

za no tributaria.

La entidad compareciente no parece cumplir estos requisitos, con lo que no sería aplicable el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, relativo a las rentas del trabajo dependiente distintas, en lo que aquí interesa, de las reguladas en el artículo 19 del mismo texto, se preceptúa que: "1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras retribuciones análogas obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo por cuenta ajena serán gravables exclusivamente en ese Estado, salvo si el empleo se ejerce en el otro Estado contratante. De ser así, las retribuciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las retribuciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo por cuenta ajena ejercido en el otro Estado contratante serán gravables exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar cuando: a) el perceptor permanezca en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal considerado, y b) el pagador, o aquel por cuenta de quien se paguen las retribuciones, sea un empleador no residente del otro Estado, y c) las retribuciones no corran a cargo de un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado. (...)".

De donde se deduce, en definitiva, que las remuneraciones abonadas por la entidad consultante a sus trabajadores como consecuencia de los servicios prestados por estos últimos en territorio español pueden quedar sometidas a gravamen en origen, conforme al artículo 19 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Estas reglas resultan aplicables a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares derivados de los servicios prestados por las personas físicas de que se trate, con independencia del momento en el que sean abonados, o adquiridos de manera definitiva por ellas.

Adicionalmente, por si fuera el caso, también procede tener en cuenta que el régimen especial establecido en el apartado 12 del Protocolo anexo al Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude

fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, para los trabajadores fronterizos, no resulta aplicable a las remuneraciones encuadradas en el artículo 19 de dicho Convenio (como ocurre en el supuesto planteado), sino únicamente a las reguladas en el artículo 15 del mismo.

Con lo que, en definitiva, independientemente de que exista convenio en vigor con los Estados de residencia de los trabajadores por los que se pregunta, o no, en lo que respecta a los Territorios Históricos, en el supuesto objeto de consulta, deberá atenderse a lo previsto en el artículo 13 de las Normas Forales del IRNR, de forma que se consideran rentas obtenidas o producidas en el Territorio Histórico sin mediación de establecimiento permanente, los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en el territorio Histórico. A estos efectos se entenderá prestado el trabajo en el Territorio Histórico cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración del Territorio Histórico o de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en el Territorio Histórico o por establecimientos permanentes situados en el mismo por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional. Este criterio no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Consecuentemente, los complementos por los que se pregunta quedarán sujetos al IRNR en el territorio Histórico que corresponda, en la medida en que los mismos deriven de trabajos realizados o de servicios prestados en dicho Territorio Histórico.

A estos efectos, en el artículo 24 de las Normas Forales del IRNR, relativo a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se establece que: "1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este Impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, sin que sean de aplicación las reducciones. (...) 6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales: 1. Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir: a) En caso de personas físicas, los gastos previstos 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, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España. (...)" . Añadiéndose que lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en las Normas Forales General Tributaria.

De manera que, según lo establecido en el apartado 1 de este artículo 24 de las Normas Forales del IRNR, con carácter general, la base imponible del IRNR correspondiente a los rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente viene dada por el importe íntegro de los mismos, determinado de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), sin que resulten aplicables las reducciones establecidas en ella (ni siquiera las relativas a los rendimientos irregulares).

No obstante, según lo indicado en el apartado 6 del mismo artículo 24 de las Normas Forales del IRNR, los contribuyentes con residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, pueden deducir los gastos regulados en la citada LIRPF, para calcular la base imponible del IRNR, siempre que acrediten que dichos gastos se encuentran relacionados

directamente con los rendimientos que obtienen en España, y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad que realizan aquí.

La LIRPF regula los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo en su artículo 19.

En lo que afecta al tipo de gravamen, en el artículo 25 de las Normas Forales del IRNR se determina que: "1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen: a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, (...)" .

Sobre la cuota íntegra así calculada se pueden aplicar las deducciones previstas en el artículo 26 de las Normas Forales del IRNR, en virtud del cual: "De la cuota sólo se deducirán: a) Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 68 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. b) Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente".

En cuanto al modo de declarar estos rendimientos, en el artículo 15 de las Normas Forales del IRNR se prevé que las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, como es el caso, se gravan de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible realizar compensación alguna entre ellas. Así, a este respecto, el artículo 27 de las Normas Forales del IRNR, regula que: "1. El Impuesto se devengará: a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior. (...)" .

Además, en materia de presentación de autoliquidaciones, en el artículo 28 de las Normas Forales del IRNR se estipula que los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar autoliquidación, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente

por el IRNR en la forma, lugar y plazos que establezcan y podrán también efectuar la autoliquidación e ingreso de la deuda los responsables solidarios definidos en el artículo 9 de las Normas Forales del IRNR. Por otra parte, se recoge también que no se exigirá a los contribuyentes por el IRNR la presentación de la autoliquidación correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31 de las Normas Forales del IRNR, salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a lo previsto en los artículos 24 y 25 de esta Norma Foral.

A estos últimos efectos, en lo que se refiere a la obligación de la consultante de practicar retención sobre las rentas que abone a no residentes, en el artículo 30 de las Normas Forales del IRNR se indica que las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán, exclusivamente, por la Diputación Foral que corresponda cuando se entiendan obtenidas las correspondientes rentas en el Territorio Histórico, conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de las Normas Forales del IRNR.

Mientras que en el artículo 31 de las Normas Forales del IRNR se estipula que estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, respecto de las rentas sujetas al Impuesto, que satisfagan o abonen las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en la Norma Foral respectiva para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los apartados 2 y 6 del artículo 24, en el artículo 26 y en el apartado 7 del artículo 33 de las Normas Forales del IRNR. Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente. Los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso

en la Hacienda Foral correspondiente, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar autoliquidación y efectuar el ingreso en la Hacienda Foral correspondiente en el lugar, forma y plazos que se establezcan de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o autoliquidación negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados.

De conformidad con lo indicado en este artículo 31.2 de las Normas Forales del IRNR, la entidad consultante deberá practicar retención sobre los importes íntegros que abone, al tipo que proceda de los establecidos en el artículo 25.1 a) de las Normas Forales del IRNR (del 24 o del 19 por 100).

Estas retenciones deben ser ingresadas respectivamente en el Territorio Histórico cuando correspondan a rentas obtenidas en dicho Territorio Histórico, conforme a lo previsto en los artículos 22 y 23 del Concierto Económico, y en los artículos 13 y 30 de las Normas Forales del IRNR, mediante la presentación del Modelo 216. A su vez, el resumen anual de retenciones al que se refiere el artículo 31.5 de las Normas Forales del IRNR debe ser presentado mediante el Modelo 296, aprobados en Araba/Álava por las Ordenes Forales 448/2016, de 1 de agosto, y 773/2021, de 20 de diciembre, en Bizkaia por la Orden Foral 2156/2016, de 7 de diciembre, y en Gipuzkoa por la Orden Foral 21/2001, de 23 de enero.

Con carácter general, los contribuyentes del IRNR no tienen obligación de presentar autoliquidación de dicho Impuesto (Modelo 210) por las rentas que hayan quedado sujetas a retención o a ingreso a cuenta, en los términos establecidos en el artículo 28 de las Normas Forales del IRNR, antes mencionado, si bien pueden hacerlo voluntariamente.

Todo ello, además, sin perjuicio de la posibilidad que tienen determinados contribuyentes con residencia en otros Estado miembro de la Unión Eu-

ropea, o del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, de tributar en calidad de contribuyentes del IRPF (regulada en los artículos 1.3 y 40 de las Normas Forales del IRNR y en el artículo 21.Uno del Concierto Económico).

**CONSULTA 2022.5.3.2. – IRPF: Tratamiento tributario del complemento económico en la pensión percibido por quienes optan por demorar su jubilación. Tratamiento de la modalidad de pago único a tanto alzado por jubilación demorada. Se concluye que el complemento económico percibido por el pensionista en un único pago, y que sustituye al porcentaje adicional a la pensión, tendría la calificación de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se integraría en la base imponible del impuesto en un porcentaje del 50 por 100.**

#### HECHOS PLANTEADOS:

Desde este año 2022, para las personas que demoren su jubilación, la seguridad social ha generado un nuevo complemento que ha denominado, jubilación demorada.

Si accedes a la jubilación demorada, tienes derecho a un complemento 'económico de cuantía variable según los años de demora y que puede percibirse como un porcentaje adicional mensual (complemento de demora) o como una cantidad a tanto alzado (cantidad que se percibe como pago único) Mes gustaría conocer el tratamiento fiscal que tiene en' caso de recibir la cantidad como un pago único.

¿Podría considerarlo rendimiento irregular? En caso de que así sea, para conocer el periodo transcurrido entre el pago y el cobro, tomaríamos en cuenta la fecha que me correspondía la jubilación ordinaria, con la fecha que realmente me he jubilado (fecha demorada)?

#### CUESTIÓN PLANTEADA :

Tributación del importe percibido en pago único en concepto de jubilación demorada.

#### CONTESTACIÓN:

La Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones, que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2022 entre otras medidas, ofrece mejores beneficios a las personas que opten por demorar su jubilación.

Concretamente, modifica diversos preceptos de

la Ley General de la Seguridad Social, entre ellos los apartados 2, 3 y 4 del artículo 210, y se añade al mismo un nuevo apartado 5, que quedan redactados como sigue:

«2. Cuando se acceda a la pensión de jubilación a una edad superior a la que resulte de aplicar en cada caso lo establecido en el artículo 205.1. a), siempre que al cumplir esta edad se hubiera reunido el período mínimo de cotización establecido en el artículo 205.1.b), se reconocerá al interesado por cada año completo cotizado que transcurra desde que reunió los requisitos para acceder a esta pensión, un complemento económico que se abonará de alguna de las siguientes maneras, a elección del interesado:

a) Un porcentaje adicional del 4 por ciento por cada año completo cotizado entre la fecha en que cumplió dicha edad y la del hecho causante de la pensión.

El porcentaje adicional obtenido según lo establecido en el párrafo anterior se sumará al que con carácter general corresponda al interesado de acuerdo con el apartado 1, aplicándose el porcentaje resultante a la respectiva base reguladora a efectos de determinar la cuantía de la pensión, que no podrá ser superior en ningún caso al límite establecido en el artículo 57.

En el supuesto de que la cuantía de la pensión reconocida alcance el indicado límite sin aplicar el porcentaje adicional o aplicándolo solo parcialmente, el interesado tendrá derecho, además, a percibir anualmente una cantidad cuyo importe se obtendrá aplicando al importe de dicho límite vigente en cada momento el porcentaje adicional no utilizado para determinar la cuantía de la pensión, redondeado a la unidad más próxima por exceso. La citada cantidad se devengará por meses vencidos y se abonará en catorce pagas, sin que la suma de su importe y el de la pensión o pensiones que tuviera reconocidas el interesado, en cómputo anual, pueda superar la cuantía del tope máximo de la base de cotización vigente en cada momento, también en cómputo anual.

b) Una cantidad a tanto alzado por cada año completo cotizado entre la fecha en que cumplió dicha edad y la del hecho causante de la pensión, cuya cuantía vendrá determinada en función de los años de cotización acreditados en la primera de las fechas indicadas,

c) Una combinación de las soluciones anteriores en los términos que se determine reglamentariamente.

La elección se llevará a cabo por una sola vez en el momento en que se adquiere el derecho a percibir el complemento económico, no pudiendo ser modificada con posterioridad. De no ejercitarse esta facultad, se aplicará el complemento contemplado en la letra a).

La percepción de este complemento es incompatible con el acceso al envejecimiento activo, regulado en el artículo 214.

El beneficio establecido en este apartado no será de aplicación en los supuestos de jubilación parcial, ni en el de jubilación flexible a que se refiere el párrafo segundo del artículo 213. 1, ni en los supuestos de acceso a la jubilación desde una situación asimilada al alta.

En términos generales, cabe señalar que la jubilación voluntaria demorada es la posibilidad reconocida a las personas trabajadoras (por cuenta propia o ajena) de que, una vez cumplida la edad ordinaria de jubilación prolonguen su vida laboral, por lo que podrán acceder a una serie de beneficios en su futura pensión de jubilación.

Antes de la reforma de las pensiones con efectos de 01/01/2022, el futuro prestacióncita recibía un porcentaje adicional por cada año transcurrido desde la edad ordinaria de jubilación hasta la jubilación efectiva en función de los años cotizados que oscilaba entre un 2 % y un 4%.

Desde el 1 de enero de 2022, se sustituye el porcentaje adicional en función de los años de cotización acreditados por un complemento económico. De esta forma, cuando se acceda a la pensión de jubilación a una edad superior a la establecida en cada momento por la normativa de la Seguridad Social y siempre que al cumplir esta edad se hubiera reunido el período mínimo de cotización exigido, se reconocerá al interesado por cada año completo cotizado que transcurra desde que reunió los requisitos para acceder a esta pensión, un complemento económico que se abonará de alguna de las siguientes maneras, a elección del interesado.

Se ofrecen tres tipos de incentivos:

a) Un porcentaje adicional del 4 por ciento por cada año completo cotizado entre la fecha en que cumplió dicha edad y la del hecho causante

te de la pensión.

b) Una cantidad a tanto alzado por cada año completo cotizado.

c) Una combinación de las soluciones anteriores en los términos que se determinen reglamentariamente.

La elección se llevará a cabo por una sola vez en el momento en que se adquiere el derecho a percibir el complemento económico, no pudiendo ser modificada con posterioridad. De no ejercitarse esta facultad, se aplicará el porcentaje adicional del 4 por ciento.

El artículo 18 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala que son rendimientos del trabajo "las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Norma Foral".

Por otro lado, el artículo 19 de la mencionada norma foral relativo al rendimiento íntegro del trabajo establece lo siguiente:

1. El rendimiento íntegro del trabajo estará constituido, con carácter general, por la totalidad de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo.

2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

a) Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 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.

A su vez, el artículo 14 del Decreto Foral 33/2014, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF desarrolla la norma foral en lo relativo a los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, los rendimientos percibidos de forma fraccionada y la determinación del período de generación.

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 período 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.

Examinada la normativa expuesta, cabe concluir que, a efectos fiscales, el complemento económico percibido por el pensionista en un único pago, y que sustituye al porcentaje adicional a la pensión, tendría la calificación de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se integraría en la base imponible del impuesto en un porcentaje del 50 por 100.

La presente contestación se realiza únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, cir-

## RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
27/2022	Acumulación 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021 18 exptes	Acumulación de 18 expedientes. En relación con el cambio de operativa de un grupo empresarial -a partir del cual, se centralizan en una única sociedad (la de normativa foral) las compras (adquisiciones intracomunitarias) de un input que se distribuye también al resto de sociedades (de normativa común)-, declara la JACE que las adquisiciones intracomunitarias y posterior venta interior del input son realizadas por la sociedad matriz participada por el resto de sociedades y no por la sociedad de normativa foral a la que contractualmente se ha delegado la compra del input, distribuido también al resto de sociedades. Adicionalmente, advierte la JACE un déficit de colaboración en las actuaciones de comprobación y considera que las comprobaciones del IS e IVA de las sociedades del grupo deberían haberse realizado, conforme al principio de regularización íntegra y buena administración, con la colaboración de la otra administración.	<a href="#">R 27/2022</a>
28/2022	42/2019 y 67/2021	Conflictos sobre la aplicación del artículo 20.Dos.3 del Concierto Económico que, respecto a la exacción de determinadas retenciones previstas en función del porcentaje de volumen de operaciones efectuado en cada territorio, establece que ha de considerarse como proporción de volumen de operaciones, no el de la sociedad obligada a retener, sino el del grupo del que ésta es dominante. Declara la JACE que es irrelevante el volumen de operaciones del retenedor, pues cualquiera que sea la suma del volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributaría en proporción siempre que alguna sociedad realice operaciones en ambos territorios, y también es irrelevante la localización (individualmente considerada) de operaciones del retenedor.	<a href="#">R 28/2022</a>
29/2022	76/2021		<a href="#">R 29/2022</a>
30/2022	27/2018	Ambos conflictos versan sobre la competencia inspectora sobre los obligados tributarios, en la medida en que se regularizan operaciones vinculadas que, por bilateralidad, afectan a los obligados de competencia de la administración no actuante. Declara la JACE que la administración actuante debe retrotraer su procedimiento de comprobación al momento anterior a la incoación de las actas e intercambiar con la otra administración afectada la información necesaria acerca de las operaciones vinculadas realizadas entre la persona física y las sociedades participadas, a fin de tratar, de buena fe, de alcanzar un acuerdo que permita evitar la sobreimposición que, para el conjunto de sujetos del perímetro de vinculación, se derivaría del escenario en que la administración afectada no aceptase pasivamente los criterios de la regularización de la administración actuante.	<a href="#">R 30/2022</a>
32/2022	39/2016		<a href="#">R 32/2022</a>
31/2022	39/2012	Discrepancia sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica que se resuelve mediante el archivo sin más trámite del procedimiento, por allanamiento del demandado, que provoca la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento.	<a href="#">R 31/2022</a>

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
33/2022	16/2022	Competencia para la exacción del IVA correspondiente a operaciones entre una sociedad no residente sin establecimiento permanente y su filial de competencia foral. Conflicto planteado por el obligado tributario (la entidad no residente) tras denegarle ambas administraciones la devolución de las cuotas de IVA soportado. La JACE declara el archivo del expediente por allanamiento de una de las administraciones, que asume que la filial de competencia foral no debió repercutir IVA, por lo que, en todo caso, le corresponde la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.	<a href="#">R 33/2022</a>
34/2022	22/2017 y 18/2018	Acumulación de dos expedientes. Impuesto sobre Sociedades. Normativa, común o foral aplicable en relación con una operación de reestructuración empresarial (según interpreta la JACE, se trata de tres escisiones totales independientes de tres sociedades con personalidad jurídica propia) en la que están involucradas sociedades que aplican normativa foral y sociedades de normativa común. Se plantearon sendas consultas tributarias sobre la misma cuestión: la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores ... del IS. No se llegó a un acuerdo en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (CCEN) respecto a la consulta, en relación con la normativa del IS, común o foral, aplicable y la administración competente para valorarla. Considera la JACE que la normativa aplicable para poder disfrutar del régimen especial es la que resultaba aplicable a la transmitente, que es quien deja de tributar. Esta misma normativa vinculará a la adquirente, con independencia de que se rija por otra normativa en su tributación ordinaria, exclusivamente en cuanto al cumplimiento de cualquier requisito del cual se hubiera hecho depender la aplicación del régimen de diferimiento.	<a href="#">R 34/2022</a>
35/2022	34/2015	Competencia para la exacción del IVA 2009, en relación con la actividad de un operador en el sector de petróleo. Discrepancia sobre la localización de las operaciones en el ámbito de la actividad de comercialización de carburantes. Sentencia ROVER. Declara la JACE que no procede la extensión de efectos solicitada por la Administración demandada porque, en su redacción vigente entonces, la legitimidad para solicitarla correspondía exclusivamente a quien hubiera interpuesto el conflicto y no a la parte demandada. En cuanto al fondo, resalta la JACE que la jurisprudencia habida con posterioridad al planteamiento de este conflicto ha venido a zanjar definitivamente la discrepancia suscitada y declara que las entregas de bienes objeto del conflicto se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la DFB la proporción fijada en el acta controvertida.	<a href="#">R 35/2022</a>
36/2022	73/2021	Competencia de exacción y gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) derivado del fallecimiento del causante. Residencia habitual del causante. Conflicto interpuesto por el obligado tributario. La JACE resuelve archivar el conflicto por pérdida sobrevenida de su objeto al no existir discrepancia entre Administraciones, una vez constatado el allanamiento de una de las administraciones durante el trámite de alegaciones.	<a href="#">R 36/2022</a>

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
37/2022	17/2014	<p>Competencia para regularizar unilateralmente las operaciones vinculadas realizadas entre el obligado tributario, de competencia inspectora estatal, y una sociedad vinculada, de competencia inspectora foral, en la medida en que se regularizan operaciones vinculadas que, por bilateralidad, afectan a los obligados de competencia de la administración no actuante. Conflicto planteado por el obligado tributario, a quien una administración le reclama la tributación de rentas que ya han sido objeto de gravamen por la otra administración.</p> <p>Declara la JACE que la regularización de operaciones vinculadas, en las que se establece la obligatoriedad del ajuste bilateral, a sujetos del perímetro de vinculación que sea competencia de diversas Administraciones, debe realizarse dando prioridad al principio de colaboración. Y en resolución anterior se ha establecido que esta colaboración podía tener varias formas o manifestaciones, acordándose que en aquel caso que la participación de la Administración con competencia sobre los obligados afectados por la bilateralidad, en el procedimiento de la otra Administración debía consistir en el intercambio de información encaminada a intentar, de buena fe, alcanzar un acuerdo que evitase la sobreimposición en el conjunto de personas o entidades que conformaban el perímetro de vinculación.</p>	<a href="#">R 37/2022</a>
38/2022	17/2022	<p>Competencia de exacción en relación con operación inmobiliaria. Sujeción al IVA o al ITP. Aplicación del art. 47 ter del Concierto Económico, relativo a la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras. Sobre la diferente calificación de operaciones.</p> <p>Respecto a la aplicación al conflicto del artículo 47 ter, sostiene la JACE que el artículo 47 ter no alcanza a los supuestos ajenos a la calificación (por ejemplo, la simple determinación de la deducibilidad de un IVA soportado por un bien o servicio no necesario o no afecto a la actividad), y además la disposición transitoria primera de la Ley 10/2017, mediante la que se adiciona este artículo al Concierto, solo lo declara de aplicación a las regularizaciones referidas a periodos impositivos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor. Respecto al asunto de fondo, declara la JACE que la transmisión de inmuebles origen del conflicto debió estar sujeta al ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y que la competencia de su exacción corresponde por tanto a la administración tributaria foral.</p>	<a href="#">R 38/2022</a>
39/2022	44/2015	<p>Retenciones por rendimientos del trabajo en el IRPF, practicadas en relación con pensiones de la Seguridad Social, correspondientes diversos ejercicios. Prescripción interadministrativa para reclamar créditos.</p> <p>Según expresa la JACE, es jurisprudencia pacífica y reiterada que el derecho interadministrativo es un derecho de naturaleza pública presupuestaria, distinto del derecho tributario que ostenta la administración frente al contribuyente. Sostiene que el plazo de prescripción del derecho interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido, y no se interrumpe por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario que siga la Administración que se considera competente con la persona obligada (que es una tercera en la relación jurídica interadministrativa). En los tres conflictos referenciados declara la JACE que ha prescrito el derecho de crédito de la administración promotora de los mismos frente a la administración demandada, en relación con las retenciones de trabajo indebidamente ingresadas por el órgano gestor de la Seguridad Social a ésta.</p>	<a href="#">R 39/2022</a>
40/2022	16/2017	<p>Retenciones por rendimientos del trabajo en el IRPF, practicadas en relación con pensiones de la Seguridad Social, correspondientes diversos ejercicios. Conflictos en relación con la prescripción interadministrativa para reclamar créditos y respecto a la determinación de la residencia habitual de los perceptores.</p>	<a href="#">R 40/2022</a>
43/2022	31/2016	<p>La JACE estima la prescripción alegada por la administración demandada respecto a una parte del periodo objeto de los conflictos y, respecto al periodo no prescrito resuelve sobre la determinación de la residencia habitual de los perceptores de las pensiones según la casuística diversa que se presenta en dichos conflictos.</p>	<a href="#">R 43/2022</a>
41/2022	5/2019	<p>Retenciones por rendimientos del trabajo en el IRPF, practicadas en relación con pensiones de la Seguridad Social, correspondientes diversos ejercicios. Conflictos en relación con la prescripción interadministrativa para reclamar créditos y respecto a la determinación de la residencia habitual de los perceptores.</p>	<a href="#">R 41/2022</a>
42/2022	1/2020	<p>La JACE estima la prescripción alegada por la administración demandada respecto a una parte del periodo objeto de los conflictos y, respecto al periodo no prescrito resuelve sobre la determinación de la residencia habitual de los perceptores de las pensiones según la casuística diversa que se presenta en dichos conflictos.</p>	<a href="#">R 42/2022</a>

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
44/2022	4/2019	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en buques con puerto base en territorio foral, antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Conflictos similares al resuelto por la JACE en la R 22/2022 con similares planteamientos y argumentaciones. La JACE también rechaza la legitimidad de la administración demandada para solicitar la extensión de efectos. Respecto al fondo del conflicto, declara que la competencia de exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo de pescadores-marineros que presten sus servicios en barcos que faenan en aguas internacionales corresponde a la administración donde se halle ubicado el puerto base del barco.	<a href="#">R 44/2022</a>
45/2022	6/2019		<a href="#">R 45/2022</a>
46/2022	15/2013	Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona física) instado por la otra administración.	<a href="#">R 46/2022</a>
47/2022	18/2013	Allanamiento. Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona jurídica) instado por la otra administración.	<a href="#">R 47/2022</a>
50/2022	10/2014		<a href="#">R 50/2022</a>
52/2022	12/2014		<a href="#">R 52/2022</a>
53/2022	18/2014		<a href="#">R 53/2022</a>
54/2022	21/2014		<a href="#">R 54/2022</a>
55/2022	22/2014		<a href="#">R 55/2022</a>
48/2022	21/2013		Diferencias de criterio sobre el amparo de determinadas operaciones por el régimen de DDA (depósito distinto de los aduaneros) y, por tanto, sobre la exacción del IVA. Liquidación del IVA al OT por la administración demandada (con ingreso de la cuota en dicha administración y deducción posterior ante la administración promotora del conflicto) que es recurrida por el OT y estimada por el TS. La JACE acuerda el archivo del expediente por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del desistimiento de la administración promotora del conflicto, al haberse producido la satisfacción extraprocésal de sus pretensiones.
49/2022	5/2014	Conflicto en relación con las cuotas IVA repercutidas a una entidad de competencia foral por un proveedor no establecido. La JACE declara el archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del allanamiento de la administración demandada, aceptando la competencia de la administración demandante para la recaudación y cobro de las cuotas IVA repercutidas por el proveedor no establecido y que habían sido ingresadas en la administración demandada, así como el reembolso de dichas cuotas a la administración demandante.	<a href="#">R 49/2022</a>
51/2022	11/2014, 14/2014 y 15/2014	Acumulación de 3 expedientes. Allanamiento. Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio de los obligados tributarios (persona jurídica y persona física propietaria de la sociedad y su cónyuge) instado por la otra administración.	<a href="#">R 51/2022</a>

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
56/2022	27/2019	<p>Artículo 20. Dos.3 del Concierto Económico. Aplicación de los porcentajes de volumen de operaciones del grupo para determinar la exacción de las retenciones.</p> <p>Considera la JACE que es irrelevante el volumen de operaciones del retenedor, pues cualquiera que sea la suma del volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributará en proporción siempre que alguna sociedad realice operaciones en ambos territorios, y también es irrelevante la localización (individualmente considerada) de operaciones del retenedor.</p>	<a href="#">R 56/2022</a>
57/2022	28/2019		<a href="#">R 57/2022</a>
58/2022	29/2019		<a href="#">R 58/2022</a>
59/2022	30/2019		<a href="#">R 59/2022</a>
60/2022	38/2019		<a href="#">R 60/2022</a>
61/2022	39/2019		<a href="#">R 61/2022</a>
62/2022	40/2019		<a href="#">R 62/2022</a>
63/2022	41/2019		<a href="#">R 63/2022</a>
64/2022	43/2019		<a href="#">R 64/2022</a>
65/2022	45/2019		<a href="#">R 65/2022</a>
66/2022	46/2019		<a href="#">R 66/2022</a>



## RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS

En la reunión del 14 de octubre de 2022, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprobó la previsión de cierre recaudatorio para 2022 y la previsión de recaudación por tributos concertados para 2023. En los apartados siguientes se presentan los rasgos generales de las previsiones aprobadas y del contexto socioeconómico del periodo enero-agosto en el que éstas se determinaron.

### I. PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE 2022 DE LA CAE

La recaudación de la CAE estuvo reflejando durante 2022 un robusto crecimiento –cercano al doble dígito en agosto-septiembre– en un marco de sólido crecimiento económico acompañado de una espiral inflacionista cuyo epicentro estaba anclado en el mercado energético. Para el cierre de año se ha previsto un crecimiento de la recaudación más contenido (+7,2%) como consecuencia, en primer lugar, de la ralentización prevista de la demanda interna en el tramo final del año; en segundo lugar, debido a la necesidad de hacer frente a algunas devoluciones extraordinarias pendientes; y, finalmente, por la aprobación de algunas medidas normativas – entre otras, la deflactación de un cuatro por ciento de la tabla de retenciones sobre rendimientos del trabajo a partir del 1 de septiembre– con el objetivo de paliar los perniciosos efectos de la elevada inflación.

La estimación de cierre de la recaudación supone una ejecución del 105,0% sobre la recaudación presupuestada hace un año (+818,8 millones de euros más).

En el apartado de la imposición directa, la recaudación por IRPF ha crecido hasta agosto un 6,8%. Para el cierre de año, se espera una desaceleración en el ritmo de incremento de este impuesto (+5,2%), ya que su componente más relevante – los ingresos por retenciones de rendimientos de trabajo – sufrirán un deterioro de su comportamiento (ocho décimas porcentuales menos de crecimiento respecto a agosto) ocasionado por el enfriamiento esperado en la creación de empleo en la segunda parte del año y, por la entrada en vigor el 1 de septiembre de las

nuevas tablas de retención deflactadas en un cuatro por ciento.

Recaudación de la CAPV por tributos concertados (miles de euros)

<u>Impuesto</u>	<u>2021</u>	<u>Previsión 2022</u>	<u>Increm. %</u>
IRPF	6.114.393	6.430.300	5,2
I s/ Sociedades	1.155.151	1.155.300	0,0
IVA	6.256.924	6.967.445	11,4
II.EE. Fabricación e IE s/Electricidad	1.521.390	1.565.550	2,9
Otros tributos	<u>915.351</u>	<u>990.688</u>	<u>8,2</u>
<b>TOTAL</b>	<b>15.963.209</b>	<b>17.109.283</b>	<b>7,2</b>

En el caso del impuesto sobre sociedades, la recaudación ha reflejado hasta agosto un aumento del 25,9% debido a los positivos resultados de la campaña de sociedades. A final de año, sin embargo, se espera que la recaudación sea similar a la de 2021 ya que la recaudación por este impuesto se verá incidida negativamente, por un lado, por la exoneración aprobada del pago fraccionado foral para determinados contribuyentes –aquellos con un volumen de operaciones inferior a 50 millones de euros–, y, por otro, por el incremento previsto en el volumen de devoluciones que se materializarán en el último tramo del año.

Dentro de los principales impuestos indirectos, se espera que la recaudación por el total de IVA crezca un 11,4% con una aportación muy relevante del ajuste IVA procedente del gravamen sobre las importaciones (+41,3%). La recaudación por este impuesto moderará su ritmo de crecimiento dos puntos porcentuales respecto a la acumulada de agosto como consecuencia de la ralentización de la economía a final de año, por la necesidad de hacer frente a algunas devoluciones extraordinarias y, por último, debido a la concesión de aplazamientos/fraccionamientos excepcionales.

La recaudación global del conjunto de los impuestos que gravan consumos específicos de bienes crecerá en el cierre del año un 2,9%, gracias al impulso, fundamentalmente, del impuesto especial sobre labores de tabaco (+22,7%).

## II. PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE LA CAE PARA 2023

En 2023, el ritmo de incremento de la recaudación de la CAE seguirá desacelerándose ya que, aunque la economía seguirá creciendo tanto en términos reales como nominales, lo hará a una tasa menor respecto al año anterior. Además, en el aspecto normativo, algunas de las medidas adoptadas en 2022 – fundamentalmente la deflactación del IRPF – desplegarán en este año el grueso del impacto negativo sobre la recaudación. El efecto de estos factores desfavorables, se verá, no obstante, parcialmente mitigado, por la prevista ausencia de devoluciones extraordinarias y por la entrada de ingresos adicionales procedentes de 2022, fruto de las medidas aprobadas para el diferimiento en el pago de impuestos.

De esta manera, el global de recaudación que se espera obtener en la CAE por los tributos concertados es de 18.072.910 miles de euros, lo que supondrá una tasa de incremento interanual del 5,6%. En términos absolutos, el crecimiento de la recaudación será de 963.627 miles de euros respecto a la recaudación prevista para 2022.

Por apartados, se estima que la imposición directa se incrementará un 3,6% mientras que los ingresos por impuestos indirectos mostrarán un aumento notablemente superior (7,5%). Finalmente, la recaudación procedente del bloque de tasas y otros ingresos está prevista que crezca un 5,8% de media.

Recaudación de la CAPV por tributos concertados (miles de euros)

Impuesto	Previsión 2022	Previsión 2023	Increment. %
IRPF	6.430.300	6.592.360	2,5
I s/ Sociedades	1.155.300	1.248.300	8,0
IVA	6.967.445	7.613.000	9,3
II.EE. Fabricación e IE s/Electricidad	1.565.550	1.592.080	1,7
Otros tributos	990.688	1.027.170	3,7
<b>TOTAL</b>	<b>17.109.283</b>	<b>18.072.910</b>	<b>5,6</b>

Por impuestos, en 2023 los mayores avances se concentrarán en el IVA (9,3%) y en el impuesto sobre sociedades (8,0%). En el primer caso, el alza de los precios seguirá impulsando, principalmente, la expansión de los ingresos brutos. Al mismo tiempo, se espera, en este impuesto, una menor detracción por devoluciones al compararse con un año anterior afectado por la materialización de un volumen importante de devoluciones de carácter extraordinario. En el impuesto

sobre sociedades una parte del crecimiento de los ingresos procederá de la mejora prevista de los beneficios societarios de 2022, y, otra, del diferimiento de ingresos del año anterior como consecuencia de la exoneración aprobada de la realización del pago foral para determinados contribuyentes.

Bastante más moderado será el incremento recaudatorio por IRPF (2,5%), evolución que se explica fundamentalmente por el impacto que sobre la cuota diferencial producirán la deflactación de la tarifa aplicable a la base liquidable general, la actualización de deducciones/reducciones y la aprobación de una nueva minoración en cuota para atenuar los efectos de la inflación.

Para el global de los impuestos especiales de fabricación e impuesto especial sobre electricidad, se prevé un incremento recaudatorio del 1,7% sobre el cierre previsto para 2021, ya que se espera una moderación en el consumo de los productos objeto de imposición específica, especialmente, de los hidrocarburos (1,4%) cuya recaudación se estima que crezca por debajo de la media de este segmento de impuestos.

### II.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Para 2023 se prevé que la recaudación por IRPF alcance los 6.592.360 miles de euros, un 2,5% por encima de la previsión de cierre para 2022. A excepción de la cuota diferencial neta y de las retenciones por ganancias patrimoniales, se estima que el resto de componentes tendrá una contribución positiva.

PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN IRPF EN LA CAPV 2023  
Distribución por componentes

	(en miles €)			
	Recaudación 2021	Previsión 2022	Previsión 2023	Increment. % 2023 s/2022
Retenc. Rdto. Trabajo y Act. Prof.	5.638.972	5.921.100	6.218.000	5,0
Retenc. Rdto. Capital Mobiliario	158.803	165.500	172.300	4,1
Retenc. Rdto. Capital Inmobiliario	78.989	81.600	87.600	7,4
Retenc. Ganancias Patrimoniales	78.552	77.500	71.400	(7,9)
Grav. espec. s/premios det. loter.-apuestas	34.124	32.900	34.600	5,2
Pagos fracc. Profes. y Empresariales	137.333	140.700	173.660	23,4
Cuota diferencial neta	(12.379)	11.000	(165.200)	
<b>TOTAL</b>	<b>6.114.393</b>	<b>6.430.300</b>	<b>6.592.360</b>	<b>2,5</b>

La recaudación por retenciones de rendimientos de trabajo – el componente con mayor peso recaudatorio del impuesto – registrará un incremento del 5,0% que se sustentará principalmente en la creación de empleo prevista (en torno al

1,0%) y en la entrada de ingresos procedentes de los aplazamientos/fraccionamientos excepcionales concedidos en 2022. El impacto del incremento esperado de los salarios, por su parte, se verá en parte contrarrestado por la deflatación de las tablas de retención.

Uno de los conceptos tributarios que observará un mayor crecimiento será el de los pagos fraccionados (23,4%) al compararse con 2022, año que ha estado afectado por un cambio normativo que ha establecido la no obligatoriedad de realizar los mismos.

Los ingresos procedentes de las retenciones por rendimientos de capital mobiliario se verán impulsados (4,1%) por el incremento en la distribución de dividendos en efectivo, tras la positiva evolución de los beneficios de las empresas en 2022.

Los ingresos procedentes de las retenciones por rendimientos de ganancias patrimoniales se reducirán un 7,9% al compararse con un periodo en que se han computado algunos ingresos extraordinarios en Gipuzkoa.

Así, se estima, para el conjunto de la CAPV, que la recaudación por retenciones sobre los rendimientos de capital y ganancias patrimoniales en el año 2023 ronde los 662.600 miles de euros, importe que se contabilizará a partes iguales entre el IRPF y el impuesto sobre sociedades.

Por último, la cuota diferencial neta detraerá una cuantía muy relevante (-165.200 millones de euros) de los ingresos por IRPF, como consecuencia fundamentalmente de la deflatación de un 5,5% de la base liquidable general, y de la actualización en idéntico porcentaje de las deducciones personales y familiares, de la minoración de la cuota y de la reducción por tributación conjunta.

## II.2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Dentro de este impuesto, al igual que sucede en el IRPF, se incluye el 50% de la recaudación proveniente de las retenciones por los rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de capital inmobiliario y ganancias patrimoniales.

Ahora bien, el apartado más importante del impuesto sobre sociedades es la cuota diferencial neta, cuya recaudación suele suponer en torno al 70% del total del impuesto, y en la que se re-

cogen:

La autoliquidación anual y un único pago fraccionado a realizar en octubre -éste último, de reciente implantación tras las reformas del impuesto sobre sociedades por parte de los territorios históricos en 2018- en el caso de las sociedades sujetas a la normativa foral del impuesto.

La autoliquidación anual y los pagos fraccionados en base al volumen de operaciones, en los meses de abril, octubre y diciembre que realizan las sociedades sujetas a normativa común.

Se espera que la positiva evolución de los beneficios en 2022, por un lado, y el efecto de la exoneración del pago fraccionado foral aprobado en 2022, por otro, impulsen en 2023 el crecimiento de la recaudación por cuota diferencial de este impuesto (10,4%).

PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN I. SOCIEDADES EN LA CAPV 2023  
Distribución por componentes

	(en miles €)			
	Recaudación 2021	Previsión 2022	Previsión 2023	Increment. % 2023 s/2022
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	158.803	165.500	172.300	4,1
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	78.988	81.600	87.600	7,4
Retenc. Ganancias Patrimoniales	78.552	77.500	71.400	(7,9)
Grav. espec. s/premios det. loter.-apuestas	0	0	0	
Cuota diferencial neta	838.808	830.700	917.000	10,4
<b>TOTAL</b>	<b>1.155.151</b>	<b>1.155.300</b>	<b>1.248.300</b>	<b>8,0</b>

Así, la recaudación total por el impuesto sobre sociedades -incorporados los ingresos del resto de componentes ya analizados en el IRPF- se situará en torno a los 1.248.300 miles de euros, lo que supondrá un incremento del 8,0% sobre el cierre previsto para 2022.

## II.3 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### II.3.1 Gestión propia

En 2023 se estiman unos ingresos por el impuesto sobre el valor añadido de gestión propia de 4.773.000 miles de euros, lo que supone un incremento del 11,6% respecto al cierre previsto en 2022. Este notable avance no sólo se justifica, por el positivo comportamiento esperado de la demanda interna, sino que concurren dos factores añadidos que son la ausencia de devoluciones extraordinarias -que van a lastrar la recaudación de cierre de 2022- y la entrada de ingresos adicionales procedentes de la concesión de aplazamientos excepcionales en 2022.

**PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN IVA EN LA CAPV 2023**

Gestión propia

(en miles €)

	Recaudación 2021	Previsión 2022	Previsión 2023	Increment. % 2023 s/2022
IVA- Gestión propia	4.152.038	4.277.045	4.773.000	11,6

**II.3.2 Ajuste IVA**

Para el cálculo del Ajuste IVA se dispone del escenario macroeconómico del Estado, que refleja un incremento, tanto del gasto en consumo final nacional privado, como de las importaciones. De acuerdo con dicho escenario se ha estimado el importe total que como Ajuste IVA van a ingresar y contabilizar las Diputaciones Forales en el año 2023.

**PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN AJUSTE IVA CON EL ESTADO 2023**

(en miles €)

	Recaudación 2021	Previsión 2022	Previsión 2023	Increment. % 2023 s/2022
Importaciones	1.344.261	1.900.000	2.000.000	5,3
Operaciones interiores	760.625	790.400	840.000	6,3
<b>TOTAL</b>	<b>2.104.886</b>	<b>2.690.400</b>	<b>2.840.000</b>	<b>5,6</b>

**II.4 IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN E IMPUESTO ESPECIAL DE ELECTRICIDAD**

**II.4.1 Gestión propia**

Para el global de los impuestos especiales de fabricación e impuesto especial sobre electricidad se espera un incremento recaudatorio en la gestión directa de las Diputaciones Forales del 2,1% sobre el cierre previsto para 2022.

**PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN POR IIEE EN LA CAPV 2023**

Gestión propia

(en miles €)

	Recaudación 2021	Previsión 2022	Previsión 2023	Increment. % 2023 s/2022
Alcohol y b. derivadas y Prod interm.	4.575	4.000	4.000	0,0
Hidrocarburos	1.527.847	1.622.600	1.657.000	2,1
Labores del tabaco	303.229	386.000	394.000	2,1
Cerveza	2.098	3.800	4.000	5,3
Electricidad	51.145	12.800	13.000	1,6
<b>TOTAL</b>	<b>1.888.894</b>	<b>2.029.200</b>	<b>2.072.000</b>	<b>2,1</b>

Se estima que la recaudación por el impuesto especial sobre hidrocarburos avanzará un 2,1%, alineada, por tanto, con la evolución prevista para la economía en 2023.

En lo que se refiere al impuesto sobre labores de tabaco, se espera un incremento de la recaudación del 2,1% tras estimarse una importante moderación del ritmo de crecimiento respecto al del cierre de 2022 (27,2%).

Los ingresos fiscales por el impuesto especial sobre la cerveza crecerán de forma más robusta (5,3%) en 2023, y, en el caso del impuesto especial sobre alcohol, bebidas derivadas y productos intermedios se estima que la recaudación en 2023 se estabilizará.

Finalmente, en el caso del impuesto especial de electricidad, el aumento estimado para la recaudación por este impuesto es del 1,6 por ciento.

**II.4.2 Ajustes I. Especiales de Fabricación**

Para el cálculo de los ajustes por impuestos especiales de fabricación para 2023 se procede del mismo modo que se ha seguido en el cálculo del Ajuste IVA.

**PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN AJUSTE IIEE CON EL ESTADO 2023**

(en miles €)

	Recaudación 2021	Previsión 2022	Previsión 2023	Increment. % 2023 s/2022
Alcohol y b. derivadas y Prod interm.	43.287	42.700	44.210	3,5
Hidrocarburos	(467.199)	(560.490)	(579.780)	(3,4)
Labores del tabaco	36.535	31.000	32.000	3,2
Cerveza	19.874	23.140	23.650	2,2
<b>TOTAL</b>	<b>(367.504)</b>	<b>(463.650)</b>	<b>(479.920)</b>	<b>(3,5)</b>

**II.5 RESTO DE IMPUESTOS**

La evolución recaudatoria prevista en 2023 para cada impuesto es la siguiente:

Se prevé que la recaudación por el impuesto sobre la renta de no residentes aumente un 7,7% interanual, ya que se espera un incremento del reparto de dividendos por las sociedades.

La recaudación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones se estima que aumente un 5,6% interanual hasta situarse en un ingreso consolidado de 163.100 miles de euros, tras un año 2022 que se espera registre una contracción elevada (-14,2%) al compararse con el ejercicio de 2021 cuya recaudación se vio muy positivamente afectada todavía por un exceso de mortalidad derivado de la crisis de covid-19.

La recaudación por el impuesto sobre patrimonio se espera que sea superior en un 8,0% a la computada en 2022 hasta alcanzar los 183.000 miles de euros.

Los ingresos fiscales por el impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito se estiman para 2023 en 31.700 miles de euros por la autoliquidación de 2022 y el pago a cuenta correspondiente a 2023.

Finalmente, en lo que a la recaudación directa se refiere, se estima una recaudación de 1.600 miles de euros por el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica.

En el apartado de la imposición indirecta, la recaudación conjunta por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y del impuesto sobre actos jurídicos documentados se espera que avance un 5,4%, ya que se prevé una moderación en el ritmo de incremento de las transacciones de vivienda usada.

La recaudación por el impuesto especial sobre determinados medios de transporte se espera que cierre 2023 con una tasa interanual del 5,8% y 20.800 miles de euros de cuantía en términos absolutos.

La recaudación por el impuesto sobre primas de seguro se estima que al cierre del ejercicio se sitúe por encima de la previsión de recaudación de 2022 en un 5,3%, hasta sumar una recaudación total de 121.600 miles de euros.

Por el impuesto sobre actividades de juego se espera recaudar un 6,6% más que la previsión de cierre de 2022, lo que traducido, a valores absolutos, asciende a una cuantía de 4.800 miles de euros de recaudación final.

En el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, la recaudación se incrementará un 6,5% hasta alcanzar los 3.250 miles de euros.

Por Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico del 29 de julio de 2021 se concertaron dos nuevos impuestos indirectos: el Impuesto sobre Transacciones Financieras y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, con efectos desde el 16 de enero de 2021. Las cuantías que se esperan recaudar en 2023 por dichos impuestos son 53.000 miles de euros y 10.400 miles de euros, respectivamente.

La recaudación que engloba los tres apartados de la tasa de juego se incrementará un 5,5%, con una aportación muy equilibrada de todos los componentes: bingo (+6,1%), máquinas (+5,4%) y casinos (+5,3%).

Finalmente, se estima que la recaudación por los conceptos de recargos, intereses de demora y sanciones crezca en 2023 un 6,1%, con un incremento muy homogéneo por componentes: recargos (6,4%), intereses de demora (6,4%) y sanciones (5,5%).

PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN CAPV 2023  
Resto de Tributos

	Recaudación 2021	Previsión 2022	Previsión 2023	Increment. % 2023 s/2022
I. s/ Renta No Residentes	62.212	81.300	87.600	7,7
I. s/ Sucesiones y Donaciones	179.944	154.400	163.100	5,6
I. s/ Patrimonio / Riqueza y Grandes Fortunas	171.456	169.500	183.000	8,0
I. s/ Depósitos en las Entidades de Crédito	27.509	29.200	31.700	8,6
I. s/ Producción de Energía Eléctrica	24.673	586	1.600	173,0
I. s/ Transmisiones Patrimoniales	182.440	186.513	196.400	5,3
I. s/ Actos Jurídicos Documentados	40.945	46.556	49.300	5,9
I. E. s/ Determ. Medios Transporte	20.279	19.659	20.800	5,8
I. s/ Primas de Seguros	104.638	115.482	121.600	5,3
I. s/ Actividades del Juego	6.591	4.504	4.800	6,6
I. s/ Gases fluorados de efecto invernadero	3.207	3.052	3.250	6,5
I. s/ Transacciones Financieras	-	75.000	53.000	-
I. s/ determinados Servicios Digitales	-	9.859	10.400	-
Impuestos extinguidos	(77)	(3)	0	-
Tasa de Juego	29.955	43.063	45.420	5,5
Recargos de Prórroga y Apremio	17.918	15.325	16.300	6,4
Intereses de demora y Sanciones	43.661	36.692	38.900	6,0
<b>TOTAL</b>	<b>915.351</b>	<b>990.688</b>	<b>1.027.170</b>	<b>3,7</b>

# N

## ormativa Tributaria



Jarraian erantsi dugun estekan, Foru Aldundiek argitaratutako zerga-araudiari buruz Zerga Administrazioiko Zuzendaritzak egindako hileroko buletinak ikus daitezke. (ALHAO, BAO eta GAO), Eusko Jaurlaritza (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoa (BON) eta Estatua (BOE)

<https://www.euskadi.eus/informazioa/argitaraturiko-zerga-arauei-buruzko-aldizkaria/web01-a2o-gazer/eu/>

Era berean, aipatutako hileko buletin bakoitzetik, arau bakoitzaren Pdf dokumentua edo antzekoa eskura daiteke, banaka, argitalpen elektronikoren formatuan, xedapen bakoitzaren eskuinteko 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. (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

<http://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-normativa-tributaria-dat/web01-a2o-gazer/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.

# E

## nlaces de interés



### ITUN EKONOMIKOA TRILINGÜE ETA GLOSARIOAN:

[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu\\_def/adjuntos/EI%20\(testu%20bateratua\).pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/EI%20(testu%20bateratua).pdf)

### EUSKO JAURLARITZAKO OGASUN SAILAREN WEBGUNEAK:

<https://www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/>

### ZERGA ALDIZKARIAK ZAZ:

[Argitaraturiko zerga-arauei buruzko aldizkaria \(AOB\)](#)  
[Zerga albisteen aldizkaria \(ZAZAB\)](#)

### FORU OGASUNEN WEBGUNEAK:

[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/>

### EKONOMIA ITUNAREN BILAKAERA BERE LEGE-TES-TUEN BIDEZ

*Javier Armentia Basterra*  
(egilearen aurkibidea eta oharra)

### CONCIERTO ECONÓMICO EN TRILINGÜE Y GLOSARIO:

[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es\\_def/adjuntos/CE%20\(texto%20consolidado\).pdf](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 \(RBO\)](#)  
[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/>

### EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO A TRAVÉS DE SUS TEXTOS LEGALES

*Javier Armentia Basterra*  
(índice y nota del autor)

# IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN  
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGA  
ZERGA  
ZERGA

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZORAKO  
ORGANOA



ORGANO  
DE COORDINACION  
TRIBUTARIA DE EUSKADI