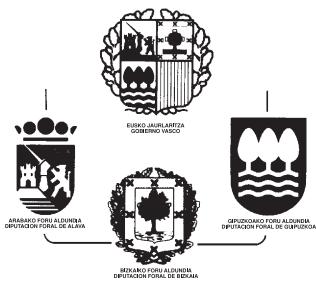




# ZERGAK

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  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1  
2008

## ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)

Miguel Ortega Abad (Zuzendaria/Director)

Josu Zubiaga Nieve, José Rubí Cassinello, Aitor Orena Domínguez, Zuriñe Embid Zubiria

## ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), José Luis Hernández Goikoetxea (Gipuzkoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

## ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

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

Gaztelako Atea/Portal de Castilla, n.º 15 - 01007 Vitoria-Gasteiz

Telefonoa/Teléfono: 945/016770 - Faxa/Fax: 945/016771

Urteko harpidetza/Suscripción anual: 5.048 pts. - 30,34 euros

Ale bakarren prezioa/Precio de un ejemplar: 2.020 pts. - 12,14 euros

## ARGITARATZAILEA/EDITA

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

## AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

## INPRIMAKETA/IMPRESIÓN

Imprenta SACAL - Barratxi, 2 (Pol. Ind. Gamarra-Betoño) 01013 VITORIA-GASTEIZ

## LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN - 1133 - 5130

<http://ocde@ej-gv.es>

«ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organora igorri behartu dituzte beren idazlanak.

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

Erredatzio Kontseilua beretatz gordezen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, aurrez ebaluatzaile anonimo baten edo batzuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana argitaratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinari diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egiaren erantzukizunpean gelditzen baitira.

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

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

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

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

## Editorial

5

Los puntos de conexión civiles y fiscales  
en el País Vasco

*José Antonio Cayero Bilbao*

171

## Actualidad Fiscal

Actualidad Álava. Normativa desde  
11/12/2007 hasta 20/06/2008

23

Actualidad Bizkaia. Normativa desde  
21/11/2007 hasta 30/05/2008

26

Actualidad Gipuzkoa. Normativa desde  
01/12/2007 hasta 31/05/2008

49

Actualidad Unión Europea. Informe de  
Fiscalidad de la Unión Europea  
1/2008 (Diciembre 2007 – Mayo 2008)

61

En torno a los motivos que posibilitan  
la revocación de los actos tributarios  
*Juan Calvo Vérgez*

207

Los biocarburantes: una solución viable  
y sostenible en el tiempo

*Enrique Monasterio Beñaran*

249

## Referencias

## DOCUMENTOS

- Conclusiones de la Abogado General  
Sra. Juliane Kokott en relación con  
cuestión prejudicial al TJCE sobre  
Impuesto Sociedades País Vasco

257

## CONSULTAS OCTE

287

## ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados:

- Recaudación 2007

*Juan Carlos García Amézaga*

307

## Estudios y Colaboraciones

91

La luz al final de túnel. A propósito de las Conclusiones de la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo Sra. Kokott de 8 de mayo de 2008  
*Iñaki Alonso Arce*

La armonización fiscal en el País Vasco.  
*Jose Gabriel Rubí Cassinello*

145

## Normativa Tributaria 18/12/07 - 02/07/08

Administración del Estado

327

Comunidad Autónoma del País Vasco

329

## SUMARIO

---

Comunidad Foral de Navarra	329
Territorio Histórico de Álava	331
Territorio Histórico de Bizkaia	333
Territorio Histórico de Gipuzkoa	336

# E ditorial

El pasado jueves 8 de mayo se presentaron las conclusiones de la Abogado General, Sra. Juuliane Kokott, en relación con la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, a efectos de dilucidar si el establecimiento en las normas forales del Impuesto sobre Sociedades de tipos impositivos inferiores a los de territorio común constituye una medida selectiva y, en consecuencia, ha de considerarse ayuda de Estado sujeta a trámite de comunicación a la Comisión Europea.

Previamente, las partes implicadas ya habían formulado sus observaciones en la fase escrita del procedimiento y además, en la vista oral convocada el 28 de febrero de 2008 en Luxemburgo, en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, tuvieron ocasión de exponer sus apreciaciones y sus discrepancias respecto a alegaciones planteadas por los demás.

Oídas las partes y tenidas en consideración sus alegaciones, la Sra. Kokott construye unas conclusiones que, a salvo de que los jueces del Tribunal hagan una lectura que implique un viraje en su interpretación<sup>1)</sup>, abren unas expectativas muy favorables para el futuro del Concierto Económico.

<sup>1)</sup> Ha de tenerse en cuenta, como se encarga de apuntar el recordatorio de la nota de prensa que acompaña a la publicación de las conclusiones de la Abogado General que: "La opinión del Abogado General no vincula al Tribunal de Justicia. La función del Abogado General consiste en proponer al Tribunal de Justicia, con absoluta independencia, una solución jurídica al asunto del que se ocupa."

Joan den maiatzaren 8an, osteguna, Juuliane Kokott abokatu nagusiaren ondorioak aurkeztu ziren Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiak planteatutako epaieta aurreko erabakiaren eskaerari buruz, Sozietateen gaineko Zergaren foroarauetan lurralte komunekoak baino ezarpen-tipo txikiagoak ezartzea neurri hautakorra den erabakitzeko, eta, ondorioz, Europako Batzordeari jakinari beharreko Estatu-laguntzatzat hartu behar den.

Aurretik, implikatutako aldeek euren oharrak eginak zeuzkaten prozeduraren idatzizko fasean eta gainera, Luxemburgo otsailaren 28an deitutako ahozko bistan, Europako Erkidegoen Justizia Auzitegian, besteek planteatutako alegazioei buruzko euren iritziak eta desadostasunak azaltzeko aukera izan zuten.

Aldeei entzun eta euren alegazioak aintzat har-tuta Kokott andereak atera dituen ondorioek Kontzertu Ekonomikoaren etorkizunerako oso itxaropen onuragarriak plazaratu ditu, baldin eta Auzitegiko epaileek interpretazioaren norabidea aldatuko duen irakurketa egiten ez badute<sup>1)</sup>

<sup>1)</sup> Aintzat hartu beharra dago, abokatu nagusiaren ondorioen argitalpenarekin batera doan prentsa-oharrak gogorarazten due-nez: "Abokatu nagusiaren iritziak ez dio eragiten Justizia Auzitegiari. Abokatu nagusiaren lana Justizia Auzitegiari azterzen den gairako konponbide jurídikoaa independentzia osoz proposatzean datza."

En el apartado I, "Introducción", de las Conclusiones, en el punto 6, expresa que el pronunciamiento sobre la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV: "Proporciona al Tribunal de Justicia (de las Comunidades Europeas) la ocasión de desarrollar la jurisprudencia que inició en la sentencia Azores. En concreto, debe precisar qué requisitos ha de exigirse a la autonomía de las entidades regionales y locales para poder calificar sus normas fiscales de medidas propias, no incluidas en el marco estatal."

El análisis que la Sra. Kokott pone a disposición de los jueces del Tribunal de Luxemburgo consiste básicamente en aportar elementos de juicio para determinar si los criterios de la Sentencia Azores son aplicables al caso del Impuesto de Sociedades foral. Y, como el lector interesado podrá confirmar –el texto de las Conclusiones es reproducido íntegramente en la sección de "Documentos"– la Abogada General no aprecia evidencia de incumplimiento de ninguno de los cuatro criterios que acreditan una autonomía suficiente de las Instituciones Forales en el ejercicio de sus competencias normativas en materia tributaria:

- Autonomía institucional: independencia del gobierno central para adoptar la norma en cuestión.
- Autonomía formal de configuración: que el gobierno central no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias forales.
- Autonomía material de configuración: que las instituciones competentes del País Vasco dispongan de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios.

Ondorioetan, "Sarrera" izeneko I. ataleko 6. puntuantua dio EAEANK planteatutako epaietako aurreko arazoari buruzko erabakiak: "(Europako Erkidegoen) Justizia Auzitegiari Azoreetako epaietan hasi zuen jurisprudentzia garatzeko aukera ematen dio. Zehazki, zehaztu egin behar du Eskualdeetako eta tokian tokiko erakundeen autonomiari zer betekizun eskatu behar zaizkien euren arau fiskalak euren berezko neurritzat eta estatuaren esparrutik kanpokotzat sailkatzeko."

Kokott andereak Luxemburgoko Auzitegiko epai-leen esku jarri duen azterketa, funtsean, iritzia emateko elementuak ematean datza, zehaztu dadin ea Azoreetako epaiko irizpideak Sozietaeten gaineko Foru Zergari aplika dakizkiokeen ala ez. Eta, interesa duen edozein irakurlek egiazta dezakeenez –Ondorioen testua osorik ageri da "Agiriak" atalean– abokatu orokorrak ez du frogari antzeman esateko ez direla bete Foru-erakundeei zergen arlo-an dauzkaten eskumen arauemaileak gauzatzeko nahikoa autonomia ematen dieten lau irizpideak:

- Autonomia instituzionala: gobernu zentralaren independentzia dagokion araua erabakitzeko.
- Konfigurazioko autonomia formal: gobernu zentralak ez dezala izan zerga-arau foralak erabakitzeko prozeduran modu erabakigarrrian parte hartzeko aukerarik.
- Konfigurazioko autonomia materiala: Euskal Autonomia Erkidegoko erakundeek tarte zabalak izan dezatela berezko ekonomia-politikako helburuak lortzea ahalbidetuko dieten zerga-xedapenak konfiguratzeko.

- Autonomía económica: que las instituciones competentes del País Vasco asuman las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central.

Recomendable para quienes tengan interés en profundizar sobre esta cuestión el segundo artículo de la sección de "Estudios y Colaboraciones", firmado por Iñaki Alonso Arce y titulado "La luz al final del túnel. A propósito de las Conclusiones de la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo Sra. Kokott de 8 de mayo de 2008".

En la sección de Actualidad Fiscal los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales –autores de la sección– relacionan las disposiciones de naturaleza tributaria aprobadas y publicadas durante la primera mitad de 2008 y seleccionan un grupo de ellas, las que consideran más relevantes, para ser objeto de comentario. Asimismo, por su significación, se incluye un resumen del contenido de unas disposiciones aún en fase de proyecto y por tanto, pendientes de aprobación en las respectivas Juntas Generales de los Territorios Históricos y de su correspondiente publicación. Se trata de los Proyectos de Norma Foral por los que se aprueban *medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias*. Estos proyectos son el resultado de un trabajo conjunto y coordinado entre Diputaciones Forales y Gobierno Vasco en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y, entre otras cuestiones, implementan una batería de medidas de carácter tributario –destaca la incorporación de una deducción generalizada de 400 euros en la cuota líquida del IRPF– orientadas a contrarrestar los efectos de una desaceleración económica que, al igual que a la mayor parte de los países de nuestro entorno, está afectando al País Vasco.

- Autonomía ekonomikoa: Euskal Autonomia erkidegoko erakunde eskudunek euren gain hartu ditzatela Estatu zentraleko araudiarekin bat ez datozen araurik mesedegarrienetatik sortu daitekeen bilketaren murrizketak eragindako ondorio ekonomikoak.

Gai horretan sakontzko interesa dutenentzat gomendagarria da "Ikerketak eta Kolaborazioak" ataleko bigarren artikulua, Iñaki Alonso Arce eindakoa: "La luz al final del túnel. A propósito de las Conclusiones de la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo Sra. Kokott de 8 de mayo de 2008".

Gaurkotasun Fiskaleko atalean, Foru Aldundien Zerga Araudiaren Zerbitzuek edo Politika Fiskaleko Zerbitzuek –atalaren egileak dira– 2008ko lehenengo erdian onartutako eta argitaratutako zergaxedapenak aipatzen dituzte eta nabarmenenak iruditzen zaizkienak aukeratzen dituzte eta horietaz mintzatzen dira. Era berean, daukaten garrantzia dela-eta, proiektu-fasean dauden xedapen batzuen edukiaren laburpena ageri da; xedapen horiek da gozkien Lurralde Historiko Batzar Nagusietan onartzeke eta argitaratzeko daude. Foru Arauko Proiektuak dira, eta horien bidez onartzen dira *jar-duera ekonomikoa sustatzeko neurri fiskalak, Sozietateen gaineko Zerga kontularitza-erreformara egokitzea neurriak eta bestelako zerga-neurriak*. Proiektu horiek Foru Aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak Euskadiko Zerga Kideketarako Sailean egindako lankidetza koordinatuaren emaitza dira, eta, bestetako beste, zerga-izaerako neurri-multzoa praktikan jartzen dute –PFEZren kuota likidoan 400 euroko kenkari orokorra sartzea nabarmendu beharra dago–; neurri horiek gure inguruko herrialde gehienetako bezala Euskadiri ere eragiten dieten moteltze ekonomikoaren efektuei aurre egiteko bideratuta daude.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido entre diciembre de 2007 y mayo de 2008, estructurándose en seis grandes apartados: i) fiscalidad del ahorro, ii) fiscalidad de las sociedades, iii) el IVA, iv) los Impuestos Especiales, v) las ayudas de Estado de naturaleza fiscal y un último apartado vi) de publicaciones en el ámbito comunitario.

Respecto al primero de los seis apartados, la fiscalidad del ahorro, se informa de los trabajos preparatorios del informe preceptivo que cada tres años debe evaluar la aplicación de la Directiva 2003/48/CE sobre la Fiscalidad del Ahorro.

El segundo apartado, en alusión a la fiscalidad de las sociedades, nos pone al corriente de los avances del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada (grupo que focaliza actualmente la estrategia comunitaria de armonización en materia del Impuesto sobre Sociedades).

En el ámbito del IVA se tratan cuatro cuestiones: la primera, el IVA aplicable a los servicios financieros (propuesta de Directiva del Consejo para modificar la Directiva del IVA 2006/112/CEE en relación con el régimen aplicable a los servicios financieros y de seguros), la segunda se refiere al denominado "paquete IVA", conjunto de propuestas legislativas en torno al IVA: i) Directiva que modifica la Directiva 2006/112/CE en lo referente al lugar de imposición del IVA, ii) una Directiva que modifica la Directiva 2006/112/CE en cuanto a los procedimientos de reembolso para las empresas no establecidas en un Estado miembro y iii) un Reglamento que modifica el Reglamento (CE) nº 1798/2003 sobre la cooperación administrativa e intercambio de información entre Estados miembros,

Euskadik Bruselan duen ordezkaritzako langileek Europar Batasuneko gaurkotasun fiskalaz egiten duten kronikaren bidez jakingo dugu 2007ko abenduaren eta 2008ko maiatzaren artean fiskalitate-arloan gertatu den nabarmenena. Kronika sei atal handitan egituratuta dago: i) aurrezpen-fiskalitatea, ii) sozietaeen fiskalitatea, iii) BEZ, iv) Zerga Bereziak, v) Estatuek ematen dituzten izaera fiskaleko laguntzak eta vi) Erkidegoko argitalpenei buruzko atala.

Sei atalaetako lehenengoari dagokionez, aurrezpen-fiskalitateari alegia, Aurrezpen Fiskalitateari buruzko 2003/48/EE Zuzentarauaren aplikazioak hiru urtetik behin ebaluatu behar duen nahitaezko txostena prestatzeko lanen berri ematen da.

Bigarren atalak, sozietaeen fiskalitateaz mintzo denak, zerga-oinarri komun bateratuari buruzko lantaleak egindako aurrerapenen berri ematen digu (lan-talde horrek Sozietaeen gaineko Zerga bateratzeko Erkidegoaren estrategia zuzentzen du gaur egun).

BEZaren arloan lau gai jorratzen dira: lehenengoa, finantza-zerbitzuei aplika dakiween BEZ (finantza- eta aseguru-zerbitzuei aplika dakiween erregimenari buruzko 2006/112/EEE BEZaren Zuzentaraua aldatzeko Kontseiluaren Zuzentarauproposamena); bigarrena "BEZ paketeari" buruz mintzo da, hau da, BEZaren inguruko lege-proposamenen multzoari buruz: i) 2006/112/EE Zuzentaraua BEZaren ezarpen-lekuari buruzkoan aldatzen duen Zuzentaraua, ii) Estatu-kide batean ezarrita ez dauzen enpresei dirua itzultzeko prozedurei dagokienez 2006/112/EE Zuzentaraua aldatzen duen Zuzentaraua eta iii) Estatu kideen arteko lankidetza administratiboari eta informazio-trukeari buruzko 1798/2003 zenbakidun Araudia (EE) aldatzen duen Araudia; hirugarren gaiak erreferentzia egiten dio "Iruzurrari aurre egiteko neurri moduan iruzur fis-

la tercera cuestión hace referencia a la Comunicación sobre "Medidas para modificar el sistema de IVA a fin de combatir el fraude fiscal como medida de lucha contra el fraude" hecha pública por la Comisión el 22 de febrero de 2008, centrada en dos aspectos: i) imposición de entregas intracomunitarias en el Estado miembro de partida y ii) procedimiento generalizado de inversión impositiva (mecanismo generalizado de autoliquidación) y la cuarta cuestión se refiere a las medidas específicas "más ambiciosas" (en la Comunicación de 31 de mayo de 2006 la Comisión distinguía entre medidas convencionales – destinadas a reforzar el sistema de IVA sin modificar sus principios- y medidas más ambiciosas –que afectan a los fundamentos de la recaudación del IVA-) de lucha contra el fraude propuestas por la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, aún pendientes de debate.

En el apartado sobre Impuestos Especiales se hace referencia a una propuesta de Directiva sobre el régimen general de estos impuestos presentada por la Comisión el 14 de febrero de 2008 que pretende una revisión en profundidad de la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. Una de las modificaciones más significativas que se propone es la implantación de un sistema telemático de circulación y control (EMCS) que sustituiría al sistema actual.

En cuanto a las ayudas de estado de naturaleza fiscal, se destacan cinco casos de actualidad: i) la exención en I+D en el Impuesto sobre Sociedades español, programa de ayudas autorizado por la Comisión Europea en febrero de 2008, ii) la autorización de un programa de ayudas aprobado en Italia para promover el uso y producción de biodiesel (prórroga de un programa ya aceptado por

kalari aurre egiteko BEZ sistema aldatzeko neurrien" komunikazioari, Batzordeak 2008ko otsailaren 22an argitaratutakoa eta alderdi bitan oinarritutakoa: i) Erkidego barneko entregan ezarpena jatorrizko Estatu-kidean eta ii) ezarpen-inbertsiorako prozedura orokortua (autolikidaziorako mekanismo orokorta); eta laugarren gaiak erreferentzia egiten die Batzordeak iruzurrari aurre egiteko Europako Kontseiluari eta Parlamentuari proposatu zizkien eta oraindik eztabaidezke dauden "anbizio handiko" neurri espezifikoei (2006ko maiatzaren 31ko komunikazioan Batzordeak bereizi egin zuen neurri arrunten –BEZ sistema bere printzipoak aldatu gabe sendotzera bideratuak– eta anbizio handiagoa neurrien artean –BEZaren bilketaren oinarriei eragiten dietenak–).

Zerga Bereziei buruzko atalean erreferentzia egiten zaio zerga horien erregimen orokorrari buruzko Zuzentarau-proposamen bati. Proposamena 2008ko otsailaren 14an aurkeztu zuen Batzordeak eta zerga bereziak jasan ditzaketen produktuen erregimen orokorrari, jabetzari, zirkulazioari eta kontrolari buruzko 92/12/EEE Zuzentaraua sakon berrikusteko asmoa dauka. Proposatzen diren aldatu-keta esanguratsuenetako bat zirkulazio- eta kontrol-sistema telematikoa (EMCS) ezartzea da, gaur egungo sistemaren ordez.

Izaera fiskaleko Estatuen laguntzei dagokienez, gaurkotasuneko bost kasu nabarmentzen dira: i) Sozietaeen gaineko Zerga espanyiarrean I+Gean salbuespena, Europako Batzordeak 2008ko otsailean baimendutako laguntza-programa, ii) Italian onartutako eta biodieselaren erabilera eta ekoizpena sustatzeko laguntza-programa baterako baimena (Batzordeak 2001ean onartutako programa baten luzapena), iii) 2008ko apirilaren 2ko Batzordearen

la Comisión en 2001), iii) la autorización mediante Decisión de la Comisión de 2 de abril de 2008 de unas ayudas al transporte ferroviario y por vía navegable en Eslovaquia consistentes en una reducción y una exención del impuesto especial sobre el carburante respectivamente, iv) autorización del régimen fiscal francés sobre la reducción del Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna (ISF, Impôt de Solidarité sur la Fortune), incluido en el paquete fiscal adoptado por el gobierno francés en agosto de 2007 -programa de ayudas para incentivar la inversión en las pymes- y v) el procedimiento de investigación formal abierto contra Italia relativo a unas ayudas derivadas de la Ley de Finanzas italiana de 2004 que permitía un proceso de privatización fiscalmente ventajoso (tipo del 9% en lugar del general del 37,25% a las plusvalías latentes) a antiguos bancos públicos italianos, procedimiento que ha concluido con una orden de recuperación de las ayudas.

El último apartado de "Actualidad UE" nos indica el camino de acceso a algunas publicaciones de interés: el "Informe de actividades de la UE en el ámbito de la fiscalidad 2007" y los últimos documentos de trabajo de la colección "Taxation papers" publicados por la Comisión.

La sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de Zergak se compone de cinco trabajos.

En el primero de ellos, **José Rubí Cassinello**, Secretario General Técnico de la Hacienda Foral de Bizkaia, con la oportunidad que le brinda la controversia sobre la armonización del Impuesto de Sociedades en los tres territorios históricos de la CAPV -cuyo origen se encuentra en las dificultades para aprobar en el Territorio Histórico de Gipuzkoa la reforma del Impuesto que había sido acordada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de

Erabakiaren bidez Eslovakian trenbide eta itsaso bi-dezko garraiorako lagunza batzuk baimentzea, erregaiaren gaineko zerga berezia murriztea eta horretatik salbuestea dakartenak hurrenez hurren, iv) Ondarearen gaineko Elkartasun Zerga (ISF, Impôt de Solidarité sur la Fortune) murrizteari buruzko erre-gimen fiskal frantsesaren baimena, Frantziako gober-nuak 2007ko abuztuan onartutako pakete fiskalaren barne dagoena -ETEtan inbertsioa sustatzeko la-gunza-programa- eta v) 2004ko Italiako Finantza legetik sortutako lagunten inguruan Italianen aurka zabaldutako ikerketa formalerako prozedura, gaur egun laguntzak berreskuratzeko aginduaren bidez amaituta dagoena; aipatutako Legeak fiskalitatearen aldetik onuragarria zen pribatizazio-prozesua ahal-bidetzen zien antzinako banku publiko italiarrei (%9ko tipoa ezkutuko plusbalioari %37,25 orokorra-ren ordez).

"EBko gaurkotasuna" izeneko azken atalean ar-gitalpen interesgarri batzuk eskuratzeko modua azaltzen zaigu: "Fiskalitatearen esparruko EBren jar-duerei buruzko 2007ko txostena" eta Batzordeak argitaratutako "Taxation papers" bildumako azken lan-agiriak.

Zergak-en ale honetako "Ikerketak eta Kolabora-zioak" atalean bost lan ageri dira.

Lehenengoan, Bizkaiko Foru Ogasunaren idaz-kari orokor tekniko **Jose Rubi Cassinello** EAEko hiru lurralte historikoetan Sozietaeten gaineko Zerga ba-teratzeari buruzko eztabaidean oinarritu da -Euskadi-ko Zerga Kideketarako Sailean adostu zen Zergaren erreforma Gipuzkoako Lurralte Historikoan onartze-ko izandako zaitasunak dira eztabaidea horren jato-ria (erreforma beste lurralte bietan onartu zen)-. Ai-patutako eztabaidez baliatuz, bere artikuluan gaiaz

Euskadi (reforma que sí se aprobó en los otros dos territorios)- enfrenta en su artículo una cuestión, en sus palabras, “*de hondo calado en tanto en cuanto afecta al equilibrio del sistema interno de reparto competencial entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y las de los Territorios Históricos*”. El autor se propone aproximarnos a la situación jurídica actual de la armonización fiscal en el ámbito interno del País Vasco, para lo cual describe el régimen que la normativa vigente prevé en cuanto a su contenido, alcance y límites, así como el papel asignado a las distintas instituciones. Con ese propósito va analizando sucesivamente cada una de las disposiciones sobre esta materia que se encuentran contenidas en el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico, en la “Ley de Territorios Históricos” y en la Ley 3/89 de armonización, coordinación y colaboración fiscal. Por último extrae de su análisis una batería de conclusiones e identifica las cuestiones que considera pendientes de resolver.

Si bien cabría una lectura o conclusión pesimista de este trabajo, en el sentido de que puede dar la sensación de que se ha diseñado un sistema inconcluso o imperfecto desde la óptica de la armonización fiscal, al no contar con mecanismos resolutivos para reconducir situaciones de desarmonización entre territorios, tranquiliza el reconocimiento del autor de que, a pesar de las imperfecciones que señala en su artículo por la dificultad de conciliar la referida armonización con el principio de competencia, el funcionamiento de los mecanismos diseñados para instrumentar la armonización fiscal interna ha sido correcto y el grado de efectividad alto: “... debe constatarse que los mecanismos descritos han funcionado correctamente y con un alto grado de efectividad habiéndose alcanzado un grado de armonización satisfactorio, con la única excepción, en los casi veinte años de vigencia de la Ley, de la situación que al principio de estas páginas hemos

mintzatu da eta horrela definitu du: “*eragin handikoa da, Autonomia Erkidegoko eta Lurralde Historikoetako erakunde komunen arteko eskumen-banaketaren barne-sistemaren orekari eragiten baitio*”. Euskadi barneko bateratze fiskalaren gaur egungo egoera jurídikora hurbildu nahi gaitu egileak, eta horretarako, indarrean dagoen araudiak aurreikus-ten duen erregimena deskribatzen du bere edukiari, irismenari eta mugai dagokienez, hala nola, erakunde bakoitzari esleitutako zeregina. Asmo horrekin, banan-banan aztertzen ditu Autonomía Estatutuan eta Kontzertu Ekonomikoan, “*Lurralde Historikoen Legean*” eta bateratze, koordinazio eta lankidetza fiskalari buruzko 3/89 Legean gai horri buruz dauden xedapenak. Azkenik, hainbat ondorio nabarmentzen ditu bere azterketatik eta konpontzeke daudela iruditzen zaizkion gaiak zehazten ditu.

Lurraldeen arteko bateratze-eza zuzentzeko ebazpen-mekanismorik ez izatean bateratze fiskalaren ikuspuntutik amaitu gabeko sistema edo sistema akastuna diseinatu dela eman dezakeenez lan honestatik irakurketa edo ondorio ezkorra ateratzen dela pentsa daitekeen arren, lasaigarria da egileak berak onartzea, aipatutako bateratzea eta eskumen-printzipioa elkartzeako zaitasuna dela-eta zehazten dituen akatsak gorabehera, barneko bateratze fiska- la garatzeko diseinatuta dauden mekanismoen fun- zionamendua zuzena izan dela eta eraginkortasun handia izan duela: “... nabarmendu beharra dago deskribatutako mekanismoek zuzen eta eraginkortasun handiz funtzionatu dutela eta bateratze-maila ona lortu dela, nahiz eta legea indarrean egondako hogeit urteetan Gipuzkoako Lurralde Historikoan So- zietateen gaineko Zergaren araudiaren inguruan

*descrito en relación con la normativa del Impuesto de Sociedades en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.”*

El segundo artículo, al que ya se ha hecho referencia en este editorial, constituye una aportación más, la más reciente, de su autor, **Iñaki Alonso Arce**, al debate, trascendental para el futuro del Concierto Económico, generado en el contexto de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto al establecimiento en las normas forales del Impuesto sobre Sociedades de tipos impositivos inferiores a los fijados en territorio común. Iñaki Alonso, Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica en la Hacienda Foral de Bizkaia, es probablemente uno de los analistas que más se ha interesado por este proceso, del que viene haciendo un seguimiento desde sus comienzos, y aún antes, cuando la petición de decisión prejudicial solo era una expectativa pendiente de confirmarse. En esta colaboración comparte con el lector su valoración de la última fase previa al fallo del Tribunal: las conclusiones de la Abogada General, Sra. Juliane Kokott.

Su valoración viene precedida -en un esfuerzo encomiable por contextualizar el problema- de una completa narración recapitulativa de los antecedentes que han conducido hasta el escenario actual, lo que imprime a este trabajo un sello de recomendable para todos aquellos que por primera vez se acercan a este tema. A esta tarea retrospectiva dedica gran parte de su artículo, en concreto ocho de los diez apartados en los que se estructura:

- I Introducción: el marco del Concierto Económico
- II Los primeros problemas
- III La proliferación de recursos en relación con el Impuesto sobre Sociedades

*orrialdeon hasieran deskribatu dugun egoera sal-buespena izan den.”*

Bigarren artikulua, editorial honetan lehenago aipatu duguna, **Iñaki Alonso Arceren** azken ekarpena da Kontzertu Ekonomikoaren etorkizunerako eztabaida garrantzitsu bati: Sozietateen gaineko Zergaren foru-arauetan lurralte komunekoak baino ezarpen-tipo txikiagoak ezartzeari buruz Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiak planteatutako epaiaketa aurreko erabakiaren eztabaidea. Iñaki Alonso Bizkaiko Foru Ogasuneko Koordinazio eta Asistentzia Teknikoko zuzendariordea da eta, ziurrenik, prozesu honen inguruan interes handien izan duen analistetako bat, izan ere, jarraipena egin dio hasiera-hasieratik, eta baita lehenagotik ere, epaiaketa aurreko erabakia baiezta gabe zegoen asmo hutsa baino ez zenetik. Bere artikuluan Auzitegiaren epaiaren aurreko azken faseaz egiten duen balorazioa azaltzen du: Juliane Kokott abokatu nagusiaren ondorioak

Balorazioaren aurretik, eta arazoari testuingurua emateko ahalegin nabarmena eginez, gaur egungo egoerara ekarri gaituzten aurrekarien laburpena egiten du, eta ondorioz, lana erabat gomendagarria da gai honetara lehenengo hurbiltzen direnentzat. Artikuluaren zati handi bat atzera begirako lan hurretan oinarritzen da, artikuluak dauzkan hamar atalatik zortzi zehatz esanda:

- I Sarrera: Kontzertu Ekonomikoaren markoa.
- II Lehenengo arazoak
- III Sozietateen gaineko Zergarekin lotutako helegiteen ugaritzea

- IV La cuestión prejudicial de 1997: conclusiones del Abogado General Sr. Saggio y "paz fiscal"
- V El origen inmediato de los problemas: la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004
- VI El asunto Azores y la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006
- VII La cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en 2006
- VIII Las observaciones de las partes interviniéntes ante el Tribunal de Luxemburgo

Provisto ya del detalle de los antecedentes, queda el lector en condiciones óptimas para entender las conclusiones de la Abogada General a las que destina el autor el apartado IX y para sacar sus propias "conclusiones".

Finalmente en el último apartado, se aventura a vaticinar unas previsiones de futuro optimistas y esperanzadoras para la institución del Concierto Económico, previsiones que, a la vista de lo desarrollado en el artículo, parece razonable que obtengan la adhesión mayoritaria de quienes se adentren en su lectura.

A su juicio, si como es de esperar, el fallo del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas confirma las conclusiones de la Abogada General, Sra. Kokott, *"el único elemento que restará para garantizar plenamente la estabilidad de nuestro Concierto Económico, verdadero pilar de nuestro autogobierno, será el blindaje jurídico interno de las Normas Forales, residenciando su enjuiciamiento en el Tribunal Constitucional, en pleno de igualdad con las Leyes del Estado, como reiteradamente se ha demandado desde los Territorios vascos"*.

- IV 1997ko epaiketa aurreko arazoa: Saggio abokatu orokor jaunaren ondorioak eta "bake fiskala"
- V Arazoen jatorria: Auzitegi Gorenaren 2004ko abenduaren 9ko epaia
- VI Azoreetako arazoa eta Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 2006ko irailaren 6ko epaia
- VII Euskal Autonomia Erkidegoko Justicia Auzitegi Nagusiak 2006an aurkeztutako epaiketa aurreko arazoa
- VIII Luxemburgoko Auzitegian parte hartu zuten aldeen iritziak

Aurrekarien berri izanda, irakurlea baldintza ezin hobeetan egongo da abokatu orokorraren ondorioak ulertzeko (egileak IX. atalean hitz egiten du horretaz) eta bere "ondorioak" ateratzeko.

Azkenik, azken atalean, Kontzertu Ekonomikoaren etorkizunerako aurreikuspen baikorrak eta itxaropentsuak plazaratzen ditu, eta, artikuluan azaldutakoa kontuan hartuz, zentzuzkoan dirudi irakurleak ere aurreikuspen horiekin ados egoteak.

Egilearen iritziz, uste denaren arabera Europako Erkidegoen Justicia Auzitegiak Kokott abokatu orokor anderearen ondorioak berresten baditu, *"gure autogobernuaren benetako funtsa den Kontzertu Ekonomikoaren egonkortasuna erabat bermatzeko beharko den elementu bakarra Foru Arauen barneko babes juridikoa izango da, bere epaiketa Auzitegi Konstituzionalean kokatuz, Estatuko Legeekin berdin-tasun-mailan, euskal lurralteetatik sarritan eskatu izan den bezala"*.

El tercer artículo plantea un análisis novedoso del Concierto Económico, al poner en relación el derecho civil y el derecho tributario para descubrir una variada casuística en la que las personas físicas o jurídicas se pueden ver sometidas, por un lado, a normas civiles que emanan de una Administración, común o foral, con capacidad normativa propia y por otra, a normas fiscales que emanan de Administración distinta.

**José Antonio Cayero Bilbao** -licenciado en Derecho cuyo trabajo dentro de la Administración General de la CAPV se ha desarrollado, entre otras áreas, en la fiscal y tributaria introduce este artículo titulado "Los puntos de conexión civiles y fiscales en el País Vasco", señalando que en el País Vasco conviven distintos derechos privados junto con un régimen tributario propio, circunstancia que confiere especial importancia a la cuestión relativa a los puntos de conexión. La divergencia entre los puntos de conexión -las reglas que regulan la distribución de competencias entre distintos ámbitos territoriales, de manera que nos permiten identificar qué normativa resulta aplicable a una determinada persona, física o jurídica- en la aplicación de las normas civiles y fiscales puede provocar que un individuo sujeto a la ley civil de un territorio, sin embargo, se encuentre sujeto a la ley fiscal vigente en otro territorio.

Esta relación entre fiscalidad y Derecho civil foral (o, en su caso, común) se encuentra delimitada en el País Vasco por dos parámetros legales: de una parte, por la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco y, de otra, por el régimen tributario de Concierto Económico.

El hecho de que el País Vasco cuente con una ley civil y un sistema tributario propios hace que el ajuste entre ambos puntos de conexión, los establecidos por el régimen de Concierto Económico que regulan las relaciones de orden tributario entre el Es-

Hirugarren artikuluak Kontzertu Ekonomikoaren azterketa berritzalea planteatzen du, zuzenbide zibila eta zerga-zuzenbidea lotzen baititu eta kasuistika zabala aurkitzen du. Kasuistika zabal horretan, pertsona fisikoak edo juridikoak, alde batetik, berezko gaitasun arauemailea duen Administrazio komun edo foral batetik sortzen diren arau zibilen menpe egon daitezke, eta, beste alde batetik, beste Administrazio batetik sortzen diren arau fiskalen menpe.

**Jose Antonio Cayero Bilbaok** –Zuzenbidean lizentziaduna, EAEko Administrazio Orokorraren baitan, bestekarrean, arlo fiskalean eta zerga-arloan egin du lan– "Lotune zibilak eta fiskalak Euskadin" izeneko artikuluaren hasieran adierazten du EAEn zenbait zuzenbide pribatu daudela berezko zergaerregimen batekin batera, eta horrek garrantzi berezia ematen dio lotunen gaiari. Lotunek lurrarde-esparru desberdinaren arteko eskumen-banaketa erregulatzen duten arauak dira, pertsona fisiko edo juridiko jakin bati zer araudi aplika dakiokleen identifikatzea ahalbidetzen dutenak. Arau zibilak eta fiskalak aplikatzerakoan lotunen artean dagoen desadostasunak eragin dezake lurralde bateko lege zibilaren menpe dagoen norbanako bat beste lurralde batean indarrean dagoen lege fiskalaren menpe egotea.

Fiskalitatearen eta Zuzenbide zibil foralaren (edo, hala dagokionean, komunaren) arteko harreman hori legeparametro bik mugatzentzuean Euskal Autonomia Erkidegoan: batetik, EAEko Zuzenbide Zibil Foralari buruzko uztailaren 1eko 3/1992 Legeak eta, bestetik, Kontzertu Ekonomikoaren zergaerregimenak.

Euskal Autonomia Erkidegoak berezko lege zibila eta zerga-sistema izanda, erakunde zibilen eta sistema fiskalaren arteko egokitzapen eta harreman zuzena nahi badugu guztiz ezinbestekoa da lotune bien arteko egokitzapena, hau da, Estatuaren eta

tado y el País Vasco y los que operan en el ámbito del derecho civil del País Vasco, sea de todo punto imprescindible si pretendemos una correcta adecuación e interrelación de las instituciones civiles con el sistema fiscal.

Estructurado su artículo en tres partes, tras una breve introducción, el autor dedica la segunda sección a un completo análisis de la vecindad civil como punto de conexión que se aplica en materia de régimen matrimonial y de sucesiones y que determina la sujeción al derecho civil común o al especial foral. Asimismo dedica una parte importante de este apartado segundo a la revisión del Derecho Civil Foral del País Vasco, lógicamente poniendo especial énfasis, por las particularidades que entraña, en el Derecho Civil en el Territorio Histórico de Bizkaia. Por último, la tercera sección de su trabajo versa sobre los puntos de conexión fiscales en los tributos afectados por la aplicación del derecho civil foral del País Vasco: el lugar donde radiquen los inmuebles transmitidos y la residencia habitual.

Si los tres primeros trabajos podrían ser agrupados en un mismo bloque, al tener en común el tratamiento de asuntos relacionados directa o indirectamente con el Concierto Económico, los dos trabajos siguientes abordan una temática diferente y dispar entre sí: el cuarto se enmarca en el ámbito de la Ley General Tributaria, en concreto trata sobre la revocación de los actos tributarios y el último, de índole no estrictamente tributaria, contribuye a arrojar luz en una controversia, de gran actualidad, sobre los biocarburantes y la conveniencia de mantener políticas –entre ellas las articuladas a través del sistema impositivo- de promoción de su uso y producción.

La Ley General Tributaria, en su artículo 219, y, en el ámbito territorial del País Vasco, las Normas Forales General Tributarias, en el artículo 226 (artículo 227 en Bizkaia), dentro del capítulo destinado

Euskadiren arteko zerga-izaerako harremanak erregulatzen dituzten eta Kontzertu Ekonomikoak ezartzen dituen lotuneak eta Euskadiko zuzenbide zibilaren esparruan dihardutentak.

Artikulua hiru zatitan egituratuta dago, eta sarra laburraren ondoren, bigarren atalean egileak auzotasun zibilaren azterketa osatua egiten du ezkonta- eta ondorengotza-erregimenean aplikatzen den eta zuzenbide zibil komunera edo zuzenbide berezi foralera lotuta egotea zehazten duen lotune gisa. Halaber, bigarren atal horren zati handi batean Euskadiko Zuzenbide Zibil Forala berrikusten du, eta, dauzkan berezitasunak izanda logikoa denez, nabarmendu egiten du Zuzenbide Zibila Bizkaiko Lurralde Historikoan. Azkenik, bere lanaren hirugarren atala Euskadiko zuzenbide zibil foralaren aplikazioen eraginpean dauden zergetako lotune fiskalez mintzo da: igorritako higiezinak dauden lekua eta ohiko bizilekua.

Lehenengo hiru lanak batera multzokatu daitezke, guztiak mintzo baitira Kontzertu Ekonomikoarekin zuzenean edo zeharka lotutako gaiez, baina ondoren biek euren artean desberdinak diren gaiak jorratzen dituzte: laugarrena Zerga Lege Orokorraren esparruan kokatuta dago, zehazki, zerga-ekintzen baliogabetzea aztertzen du, eta azkenak, zergenkin modu hertsian lotuta egon gabe, zerbait argitzen lagundu nahi du erabateko gaurkotasuna duen bioerregaien gaian eta bioerregaien erabilpena eta ekoizpena sustatzeko politikak –ezarpen-sistemaren bidez artikulatutakoak tartean– mantentzearen kominigarritasunean.

Zerga Lege Orokorrak 219. artikuluan, eta Euskadiko lurralde-eremuan Zerga Arau Foral Orokorrak, 226. artikuluan (227. artikulua Bizkaian) berrikuspen-procedura bereziei buruzko kapituluaren

a los procedimientos especiales de revisión, regulan el procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

El párrafo primero del apartado 1 se refiere al ámbito objetivo de aplicación del referido artículo en los siguientes términos: *“La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”*

**Juan Calvo Vérgez**, Doctor en Derecho y colaborador habitual en esta revista, hace una lectura exhaustiva, pormenorizada de este artículo 219 de la Ley General Tributaria –extensiva a los artículos equivalentes de las Normas Forales Generales Tributarias- y, con la riqueza doctrinal y jurisprudencial con que acostumbra a dar consistencia a sus análisis y, apoyado además por una completa selección de opinión científica sobre la cuestión, permitirá al lector interpretar de manera más fundamentada cuáles son los motivos que posibilitan la aplicación del procedimiento de revocación de los actos administrativos desfavorables o de gravamen, y un mejor conocimiento del alcance de este procedimiento.

Atendiendo a consideraciones fundamentalmente de índole medioambiental, la mayor parte de los gobiernos de nuestro entorno han dispuesto medidas que tratan de incentivar el uso y la producción de los biocarburantes como alternativa a los carburantes convencionales. Los instrumentos diseñados para la promoción de los biocarburantes han sido

barruan, erregulatu egiten dute zergen eta zigor-ezarpenen aplikazio-ekintzak baliogabetzeko prozeta.

1. ataleko lehenengo paragrafoak erreferentzia egiten dio aipatutako artikuluaren aplikazio-esparru objektiboari modu honetan: *“Zerga-administrazioak bere ekintzak interesdunen mesedetan baliogabetu ahalko ditu legea argi eta garbi hausten dutela irizten dionean, egoera juridiko jakin bati eragiten dioten baldintzek agindutako ekintzaren desegokitasuna agerian uzten dutenean edo prozeduraren tramitazioan interesdunekiko babesgabetasuna geritatu denean. Baliogabetzea inola ere ezin izango da izan zerga-arauek baimentzen ez duten dispensis edo salbuespena, eta ezin izango da berdintasun-printzipioaren, interes publikoaren edo ordenamendu juridikoaren aurkakoa izan”*.

**Juan Calvo Vérgez**, Zuzenbidean doktore eta aldizkari honetako ohiko kolaboratzaileak, Zerga Lege Orokorreko 219. artikulu horren irakurketa saka eta zehatza egiten du –Zerga Arau Foral Orokoretako artikulu baliokideetara hedatu daitekeena-. Bere azterketei sendotasuna eman ohi dien doktrina- eta jurisprudentzia-aberastasunez eta gainera gaiari buruzko iritzi zientifikoaren hautaketa zabalean oinarrituta, aukera emango dio irakurleari oinarri handiagoz interpreta dezan zein arrazoik ahalbidetzen duten ekintza administratibo kaltegariak edo kargazkoak baliogabetzeko prozeduraren aplikazioa; era berean, procedura horren irismena hobeto ezagutzea ahalbidetuko dio irakurleari.

Batez ere ingurumenarekin zerikusia duten iritzie erantzunez, gure inguruko gobernu gehienek bioerregaiak ohiko erregaien aukera gisa erabiltzea eta ekoiztea sustatzen ahalegintzen diren neurriak hartu dituzte. Bioerregaien sustapenerako diseinatu diren tresnak era askotakoak izan dira, baina, oro har, euren artean zerga-politika kontuan hartu da eta tra-

variados pero, por lo general, entre ellos se ha tenido en cuenta la política tributaria, estableciendo un tratamiento fiscal más o menos ventajoso.

Últimamente viene tomando peso una corriente crítica –con fuerte apoyo desde los medios de comunicación- contra esta política de incentivo de los biocarburantes, a la que achaca efectos perniciosos como la subida del precio de los alimentos, la reducción de la superficie disponible para cultivo de productos agrícolas destinados a la alimentación o la deforestación de los bosques tropicales. Asimismo, cuestiona la ventaja medioambiental derivada de los biocarburantes.

**Enrique Monasterio Beñaran**, Ingeniero Industrial y responsable de la Unidad de Transporte del CADEM (Centro para el Ahorro y Desarrollo Energético y Minero), integrado en el Grupo EVE (Ente Vasco de la Energía), a través del artículo “Los biocarburantes: una solución viable y sostenible en el tiempo”, toma parte en esta controversia respondiendo una por una –a nuestro juicio con argumentos contundentes- a las principales acusaciones vertidas contra los biocarburantes. En una exposición mucho menos radical y más equilibrada que la que por regla general se aprecia en sus detractores, reconoce la inviabilidad de un modelo energético basado exclusivamente en los biocarburantes como alternativa única al petróleo, pero defiende con criterio su capacidad de contribución, como una fuente adicional factible e importante, en el tránsito hacia un nuevo modelo energético sostenible.

La sección de “Referencias” se estructura en este número de la revista en tres subsecciones:

1) La primera de ellas, la de “Documentos” a la que hemos hecho alusión anteriormente en este editorial, reproduce las Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott el 8 de mayo de 2008,

tamendu fiskal gutxi gorabehera mesedegarria eza-rrida.

Azkenaldian, eta komunikabideen babes handiz, bioerregaiak sustatzeko politika horren aurkako korronte kritikoa indartzen ari da. Horren arabera, bioerregaien ondorio kaltegarriak eragiten dituzte, hala nola, elikagaien prezioaren igoera, elikadurako bideratutako nekazaritza-produktuak ereiteko azaleraren murriketa edo baso tropikalen deforestazioa. Era berean, zalantzan jartzen du bioerregaien ingurumenerako dituzten onurak.

**Enrique Monasterio Beñaran** Ingeniari industriala da eta EEEEn (Energiaren Euskal Erakunde) integratutako CADEMeko (Energia eta Meatze Aurrezpenerako eta Garapenerako Zentroa) Garraio Unitatearen arduraduna da. Monasteriok, “Los biocarburantes:” una solución viable y sostenible en el tiempo” artikuluaren bidez, eztabaidea horretan parte hartzen du bioerregaien aurka azaldu diren salaketa nagusiei banan-banan erantzunez –eta argudio sendoak erabiliz gure ustez–. Oro har aurkarien egin ohi dutena baino azalpen bareagoa eta orekatuagoa eginez, onartu egiten du petrólioaren ordez bioerregaietan guztiz oinarritutako energia-eredua bideraezina dela, baina zentzuz defendatzen du lagungarria dela iturri osagarri eraginkor eta garrantzitsu gisa energia-eredu iraunkor berri baterako bidean.

Aldizkariaren ale honetan, “Erreferentziak” atala hiru azpialetaletan egituratuta dago:

1) Lehenengo atala “Agiriak” izenekoa da eta lehenago ere aipatu dugu editorial honetan. Berrian, Euskadiko Auzitegi Nagusiak planteatutako epaieta aurreko erabakiaren eskaeraren inguruan

en relación con la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de justicia del País Vasco, asunto: "Ayudas de Estado – Medidas fiscales adoptadas por una entidad infraestatal – Tipo reducido del impuesto de sociedades – Posibilidad de deducir el importe de determinadas inversiones – Carácter selectivo".

2) La segunda subsección, la de "Consultas OCTE", abre un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria, 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 ocho consultas que afectan al IRPF (2), al Impuesto sobre Sociedades (1), al IVA (3) al ITP y AJD (1) y a la aplicación de convenios de doble imposición internacional (1):

Juliane Kokott abokatu nagusiak 2008ko maiatzaren 8an jakinarazitako ondorioak ageri dira. Erabakiaren gaia: "Estatu-laguntzak – Estatuz azpiko era-kunde batek hartutako neurri fiskalak – Sozietaeen zergaren tipo murriztua – Inbertsio jakin batzuen zenbatekoa kentzeko aukera – Izaera hautakorra".

2) Bigarren azpiatalean, "OCTE Konsultei" buruzkoan, zergen inguruan Zerga Kideketarako Sailak erantzun dituen zalantzak biltzeko tarteak ireki da; Sail horrek erantzun die hala baitio Bateratze, Koordinazio eta Lankidetza Fiskalari buruzko maiztaren 30eko 3/1989 Legeko 14. artikuluak: <0>{0}><0>{ "Lurralde Historikoetako Zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeko asmoz, galdera lotesleak Zerga Kideketarako Sailaren aurretiazko txostenaren bidez erantzungo dira...".

Zergak-en ale honetan zortzi galdera aukeratu dira: PFEZari buruzkoak (2), Sozietaeen gaineko Zergari buruzkoa (1), BEZari buruzkoak (3) OEZ eta EJDri buruzkoa (1) nazioarteko ezarpen bikoitzeko hitzarmenek aplikazioari buruzkoa (1):

Concepto tributario	Resumen Consulta	Zerga kontzeptua	Galderaren laburpena
Convenios doble imposición	Tributación de la prestación correspondiente a los beneficiarios (no residentes) de una EPSV modalidad individual tras el fallecimiento de su titular: según los convenios entre España e Italia y entre España y EE.UU solo se someten a tributación en el estado de residencia de los perceptores.	Ezarpen bikoitzeko hitzarmenak	Banakako modalitateko BGAE bat en onuradunei (ez egoiliarrei) dagokien prestazioaren ordainketa titularra hil eta gero: España eta Italia eta España eta AEBen arteko hitzarmen arabera hartzaleen egoitza-estatuan baino ez da ordaintzen.
ITP y AJD	La incorporación de un fiador no sujeto pasivo del IVA en la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario, en el que ni se incluía ni se preveía la inclusión de un fiador, se encuentra sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, debiendo entenderse como dos operaciones distintas -i) ampliación o novación del préstamo y ii) la fianza- y siendo el sujeto pasivo el acreedor afianzado. Es competente para la exacción la Administración del territorio en que tenga su residencia habitual (persona física) o domicilio fiscal (persona jurídica) el acreedor afianzado.	OEZ eta EJD	BEZaren subjektu pasiboa ez den fidatzaile bat hipoteka-mailegu baten hedapenean edo berritzean sartza, mailegu horretan ez zegoenean fidatzailerik eta halakorik aurreikusten ez zenean, OEZEJDren Kostubidezko Ondare Eskualdaketa modalitatearen menpe dago eta operazio desberdin bi moduan ulertu beharra dago -i) maileguaren hedapena edo berritza eta ii) fidantza- eta subjektu pasiboa hartzekodun finkatua izango da. Hartzekodun finkatuak ohiko bizilekua (persona fisikoa) edo egoitza fiskala (persona jurídikoa) duen lurraldeko Administrazioak ordainarazpenerako eskumena dauka.
IVA	Régimen de tributación en el impuesto de una tipología diversa de servicios médicos encargados por una sociedad a un médico externo a la compañía: exploración directa al lesionado, emisión de informe de daños corporales, asistencia a juicio, etc.	BEZ	Sozietate batek konpainiaz kanpoko sendagile bat eskatutako zerbitzu medikuen tipología anitzaren zerga ordaintzeko erregimena: azterketa zuzena zaurituari, gorputzeko kalteen txostenetan, epaiketara joatea eta abar.
IVA	Están sujetos y no exentos del IVA los reconocimientos médicos que se realizan por un profesional médico (aunque sea a través de sociedad mercantil) para una compañía de	BEZ	Profesional mediku batek (merkataritzza-sozietate baten bidez bada ere) aseguru-konpainia baterako egiten dituen azterketa medikuak BEZaren menpe eta BEZetik salbuetsi gabe

	seguros, consistentes en expedir un certificado cuya finalidad es facilitar que la compañía fije la prima exigible al tomador del seguro.	daude. Azterketa horien helburua egiaztagiri bat egitea da, konpainiak aseguruaren hartzaileari eskatu diezaioken prima ezartzea errazteko.
IS	Los dividendos percibidos de otras sociedades, al no suponer contraprestación de ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios, no computan en la determinación del volumen de operaciones a efectos de considerar a la sociedad como pequeña empresa en el IS.	Beste sozieta batzuengandik jasotako dibidendoak, ondasunen inolako entregaren kontraprestazioa edo zerbitzuak ematea ez direnez, ez dira zenbatzen operazioen bolumenaren zehaztapenean SZn sozietaea empresa txiki moduan hartzeko orduan.
IVA	Actividad inmobiliaria caracterizada por contrato de permuta (adquisición de un terreno a cambio de viviendas a construir en dicho terreno) en cuyo otorgamiento no se repercutió el IVA, con entrega de las viviendas transcurridos más de cuatro años: pérdida del derecho a repercutir el impuesto e improcedencia de la rectificación de las cuotas repercutidas.	Truke-kontratuan oinarritutako higien-jarduera (lursail bat eskuratzea bertan eraikiko diren etxebizitzen truke) ematean ez bazen BEZ jasanarazi eta etxebizitzak lau urte baino gehiago igaro ondoren eman badiara: zerga jasanarazteko eskubidearen galera eta jasanarazitako kuoten baliogabetzearen desegokitasuna.
IRPF	Tratamiento en el IRPF de las diferentes modalidades de ayuda otorgadas a colectivos de funcionarios o personal laboral de la Administración con cargo a los fondos sociales.	Administrazioko funtzionarioen edo langileen taldeei gizarte-funtsetan kargatuz eman zaizkien laguntzen modalitateak PFEZn tratatzea.
IRPF	Aplicación de los porcentajes de integración del 50% y/o del 60% a los rendimientos del trabajo obtenidos por un directivo en concepto de:i) contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía. ii) contraprestación por su compromiso de permanencia en la empresa. El importe de las retenciones a practicar sobre estos rendimientos se calcula teniendo en consideración los referidos porcentajes del 50% y/o 60%.	Zuzendari batek lortutako lanaren errendimenduei %50eko eta/edo%60ko integrazio-portzentajeak aplikatzea ondoko kontzeptuetan:i)kontraprestazioa konpainian titularasun-aldaketa-ren ondorioz bere lan-harremana aurretiaz ebazteari uko egitearen.ii)kontraprestazioa enpresan jarritzeko konpromisoarengatik. Errendimendu horien gainean egin beharreko atikipenen zenbatekoa aipatutako%50eko eta/edo%60ko portzentajeak kontuan hartuz kalkulatzen da.

3) Por último, el apartado "Estadísticas" de la sección de "Referencias", elaborado por el Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, **Juan Carlos García Amézaga**, incluye en este número de Zergak información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al ejercicio 2007, que se cerró con un incremento del 9,7% respecto a la recaudación del año anterior. Este crecimiento estuvo sustentado fundamentalmente en el comportamiento de los impuestos directos: la recaudación por IRPF creció en un 13,6% y la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades se incrementó en más de un 20% respecto a 2006.

La sección de "Información desde la Administración" acompaña una relación de la normativa tributaria que ha sido aprobada en Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra y territorio común entre diciembre de 2007 y junio de 2008. Por último, sugerimos al lector interesado en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV ([www.alava.net](http://www.alava.net), [www.bizkaia.net](http://www.bizkaia.net), [www.gipuzkoa.net](http://www.gipuzkoa.net)) y en la página web del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco ([www.ogasun.ejgv.euskadi.net](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net)), desde la que se puede acceder a la aplicación "Código Fiscal Foral" que ofrece una versión integrada de la normativa tributaria de los tres territorios históricos.

3) Azkenik, "Erreferentziak" ataleko "Estatistikak" atalean –**Juan Carlos García Amézaga** Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Saileko Sarreren Kudeaketarako eta Bilketen Azterketarako Zerbitzuko buruak egindakoa– 2007ko ekitaldiko Foru Aldundiek bildutako zerga itunduei buruzko informazioa ageri da Zergak-en ale honetan; aipatutako ekitaldia %9,7ko igoeraz itxi zen aurreko urteko bilketarekin alderatuta. Igoera hori, batez ere, zerga zuzenen jokaeran oinarrituta egon zen: PFEZaren ondoriozko bilketa %13,6 hazi zen eta Soziitateen gaineko Zergaren bidezko bilketa %20 baino gehiago hazi zen 2006arekin alderatuta.

"Informazioa Administraziotik" izeneko atalean, Araban, Bizkaian, Gipuzkoan, Euskal Autonomia Erkidegoan, Nafarroako Foru Erkidegoan eta lurralte komunean 2007ko abenduaren eta 2008ko ekainaren artean onartu den zerga-araudiaren zerrenda ageri da. Azkenik, foru-zergen gaiari buruzko informazio erabilgarria osatzeko interesa duen irakurleari gomendatzen diogu EAeko lurralte historiko bakoitzaren webguneetan bertan (<http://www.alava.net>, <http://www.bizkaia.net>, <http://www.gipuzkoa.net>) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Sailaren webgunean (<http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net>) horri buruz dauden atalak irakur ditzan. Azken webgune horretatik "Kode Fiskal Forala" aplikaziora sartu daiteke, eta horrek hiru lurralte historikoetako zerga-araudiaren bertsio integratua emango digu.



# A ctualidad Fiscal

## ACTUALIDAD ÁLAVA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Álava desde 11 de diciembre de 2007 a 20 de junio de 2008

Decreto Foral 76/2007, del Consejo de Diputados de 11 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(B.O.T.H.A. nº 153 de 28-12-07) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Orden Foral 652/2007, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador.(B.O.T.H.A. nº 153 de 28-12-07) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades)

Norma Foral 22/2007, de 18 de diciembre, de Ejecución Presupuestaria para el 2008. (Parcial)(B.O.T.H.A. nº 154 de 31-12-07, Suplemento,

B.O.T.H.A. nº 2 de 4-1-08, Suplemento y B.O.T.H.A. nº 7 de 16-1-08, Suplemento) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Haciendas Locales, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Otros Temas)

Orden Foral 651/2007, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador del modelo 190, y el modelo 10-T relativo al certificado de los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios. (B.O.T.H.A. nº 154 de 31-12-07 y B.O.T.H.A. nº 13 de 30-1-08) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

**Decreto Foral 77/2007**, del Consejo de Diputados de 20 de diciembre, que regula para el año 2008 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(B.O.T.H.A. nº 1 de 2-1-08) (Impuesto sobre el Valor Añadido)

**Orden Foral 650/2007**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de diciembre, por la que se modifican diversas Ordenes Forales que aprobaron los modelos 184, 187, 188, 196, 198 y 345.

(B.O.T.H.A. nº 1 de 2-1-08) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades)

**Decreto Foral 78/2007**, del Consejo de Diputados de 20 de diciembre, que modifica el Decreto Foral 149/1999, de 14 de diciembre, que aprobó los modelos 193 y 194 sobre rentas sujetas a retención e ingresos a cuenta por diversos impuestos.

(B.O.T.H.A. nº 2 de 4-1-08) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades)

**Orden Foral 673/2007**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 039 de comunicación de datos relativa al régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

(B.O.T.H.A. nº 5 de 11-1-08) (Impuesto sobre el Valor Añadido)

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2007**, de 28 de diciembre, que adapta la normativa tributaria alavesa a los cambios establecidos por la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre

financiación de los partidos políticos, y por la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera.

(B.O.T.H.A. nº 6 de 14-1-08) (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales)

**Resolución 27/2008**, del Director de Hacienda de 10 de enero, por la que se aprueban las condiciones técnicas y diseño de los soportes magnéticos válidos para sustituir los modelos en papel correspondientes a las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 300, 310, 320 y 330, así como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, modelos 110, 111 y 115-A.

(B.O.T.H.A. nº 8 de 18-1-08) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido)

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2007**, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre, que adapta la normativa tributaria a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 28/2007, de 25 de octubre.

(B.O.T.H.A. nº 10 de 23-1-08) (Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales)

**Orden Foral 15/2008**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 14 de enero, de actualización de los signos, índices o módulos aplicables a la determinación del rendimiento neto de la actividad de "Transporte de mercancías por carretera".

(B.O.T.H.A. nº 11 de 25-1-08) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

**Decreto Foral 3/2008**, del Consejo de Diputados de 22 de enero, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2008.

(B.O.T.H.A. nº 14 de 1-2-08) (Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo)

**Decreto Foral 4/2008**, del Consejo de Diputados de 22 de enero, que adapta la normativa tributaria alavesa a los cambios establecidos por el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(B.O.T.H.A. nº 17 de 8-2-08) (Impuesto sobre el Valor Añadido)

**Decreto Foral 7/2008**, del Consejo de Diputados de 5 de febrero, que modifica las normas que regularán el alta de las nuevas construcciones en el Catastro Inmobiliario a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

(B.O.T.H.A. nº 19 de 13-2-08) (Impuesto sobre Bienes Inmuebles)

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2008**, del Consejo de Diputados de 5 de febrero, que adapta la normativa tributaria alavesa a los cambios establecidos por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, y por la Orden EHA/12/2008, de 10 de enero, que actualiza referencias de códigos de la nomenclatura combinada contenidas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

(B.O.T.H.A. nº 20 de 15-2-08) (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales)

**Orden Foral 96/2008**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de febrero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

(B.O.T.H.A. nº 26 de 29-2-08) (Impuesto sobre el Valor Añadido)

**Orden Foral 97/2008**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 22 de febrero, por la que se aprueba la modalidad de los signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables a partir de 1 de enero de 2008.

(B.O.T.H.A. nº 31 de 12-3-08) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

**Decreto Foral 16/2008**, del Consejo de Diputados de 26 de febrero, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

(B.O.T.H.A. nº 33 de 17-3-08) (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte)

**Orden Foral 121/2008**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 4 de marzo, por la que se aprueban las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al ejercicio 2007.

(B.O.T.H.A. nº 33 de 17-3-08) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio)

**Decreto Foral 18/2008**, del Consejo de Diputados de 18 de marzo, que modifica el Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, de Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el establecimiento del mecanismo de compen-

sación fiscal aplicable a los contratos individuales de vida o invalidez.

(B.O.T.H.A. nº 38 de 4-4-08) (**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**)

**Decreto Foral 35/2008**, del Consejo de Diputados de 29 de abril, que regula la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo 2006-2007.

(B.O.T.H.A. nº 53 de 12-5-08) (**Impuestos Especiales**)

**Decreto Foral 52/2008**, del Consejo de Diputados de 27 de mayo, que modifica los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo y los pagos fraccionados de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como el porcentaje general de gastos para las actividades ganaderas que determinen el rendimiento neto a través de la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(B.O.T.H.A. nº 61 de 30-5-08) (**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**)

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2008**, del Consejo de Diputados de 20 de mayo, que modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre la Renta de no Residentes.

(B.O.T.H.A. nº 62 de 2-6-08) (**Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre la Renta de no Residentes**)

**Orden Foral 315/2008**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 6 de junio, por la que se aprueban los modelos 200-A y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes corres-

pondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007, y se establecen las condiciones generales para su presentación.

(B.O.T.H.A. nº 69 de 18-6-08) (**Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de no Residentes**)

**Resolución 1167/2008** del Director de Hacienda, de 12 de junio, por la que se aprueban las condiciones técnicas y el diseño de los soportes magnéticos válidos para sustituir el modelo en papel correspondiente a la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava), modelo 200-A.

(B.O.T.H.A. nº 70 de 20-6-08) (**Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades**)

## ACTUALIDAD BIZKAIA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Bizkaia desde 20 de noviembre de 2007 a 30 de mayo de 2008

**NORMA FORAL 8/2007**, de 12 de noviembre, de ratificación del Acuerdo Segundo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007.

La Disposición Adicional Segunda del vigente Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, prevé que en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la

concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo y por el mismo procedimiento seguido para su aprobación, a la pertinente adaptación del Concierto Económico.

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

De acuerdo con este marco normativo, la Comisión Mixta del Concierto Económico, en sesión de 30 de julio de 2007, ha convenido por unanimidad la modificación de los artículos 4, 14, 15, 19, 27, 29, 33, 34, Disposición Transitoria Primera y la adición de las Disposiciones Transitorias Octava, Novena y Décima. Estas modificaciones requieren su posterior tramitación en las Cortes Generales a efectos de su incorporación al texto legal del Concierto, así como la adaptación por parte de estas Juntas Generales de las diferentes Normas Forales de carácter tributario que resultan afectadas.

La mayor parte de dichas modificaciones traen causa en nuevas concertaciones, destacando fundamentalmente las relativas a la introducción del régimen del grupo de entidades en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, al incremento de las competencias normativas en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, al nuevo Impuesto sobre el Carbón y a ciertos supuestos de devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Asimismo, se refuerza el principio de colaboración entre las instituciones competentes del Estado y del País Vasco estableciendo la previsión de puesta en funcionamiento de los procedimientos de intercambio de información para el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios Internacionales, y en especial de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua.

Por otra parte, y en cumplimiento de la previsión de actualización cada cinco años contenida en Disposición Adicional Sexta del Concierto, se eleva a 7 millones de euros la cifra del volumen de operaciones para la distribución competencial en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente.

**NORMA FORAL 1/2008, de 16 de abril, de reforma de la Norma Foral 10/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.**

La creación de nuevas tipologías de vivienda de protección pública supone una vía de actuación muy importante para diversificar las actuaciones en materia de vivienda y dar una respuesta más adecuada a las distintas necesidades tanto coyunturales como estructurales de vivienda.

La promoción de vivienda protegida en alquiler se ha concentrado de forma muy importante en la figura de las viviendas sociales, así como en las VPO de Régimen General en alquiler. Además de las tipologías citadas, también es importante fomentar la promoción de otros tipos de alojamiento protegido como son los alojamientos rotacionales. Por su carácter transitorio pueden resultar especialmente apropiados para circunstancias en que las personas separadas al salir del hogar conyugal no tenga

donde alojarse, así como colectivos que tienen necesidad de alquilar una residencia a un precio moderado, beneficiándose de compartir ciertos servicios con otros residentes y que además pueden tener en el futuro necesidades residenciales diferentes de las actuales.

La creación de estas nuevas tipologías se produce a través de la Ley 2/2006, de Suelo y Urbanismo de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobada por el Parlamento Vasco el 30 de junio de 2006, y del desarrollo normativo posterior. A las ya consabidas figuras de la Vivienda Social y la Vivienda de Protección Oficial de Régimen General se incorporan las figuras de las Viviendas de Protección Oficial de Régimen Tasado Autonómico, las Viviendas Tasadas Municipales de Régimen Especial, las Viviendas Tasadas Municipales de Régimen General y las Viviendas Protegidas de Realojo. Estas últimas permiten llevar a cabo una intervención más ajustada a la realidad en las actuaciones de regeneración urbana.

Tal como establece la Norma Foral 10/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en su artículo 4.2 son las ordenanzas fiscales las que regulan sobre las bonificaciones a la cuota del citado impuesto y la aplicación simultánea de las mismas. En los supuestos susceptibles de bonificación de la Norma Foral, no se recoge esta diversidad en el caso de los alojamientos transitorios ni de las viviendas sociales.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para su adaptación al Concierto Económico.**

La Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por

la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ha introducido una serie de novedades en su contenido que requieren, a su vez, la reforma de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, destacan la concertación del régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la actualización de la cifra del volumen de operaciones determinante para el reparto competencial entre la Administración estatal y las del País Vasco, modificaciones que, a su vez, deben materializarse en diversos preceptos de la Norma Foral 7/1994, de 9 noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, se añade un nuevo supuesto de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2008, de 29 de enero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

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

La Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, ha introducido una serie de novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que requieren, a su vez, la reforma de dicha Norma Foral.

En este sentido, se amplía al fletamiento parcial de determinados tipos de buques, la exención exis-

tente hasta el momento actual respecto a diversas operaciones asimiladas a las exportaciones. Así mismo, se sitúa el derecho a la deducción de las cuotas en el momento del devengo de las mismas, en las importaciones de bienes y en las operaciones asimiladas a las mismas cuyas declaraciones se presenten en plazo.

**DECRETO FORAL 207/2007, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, abordó una reforma integral de la tributación individual caracterizada por una reducción generalizada de la carga fiscal y el establecimiento de un tratamiento fiscal neutral entre los distintos productos destinados al ahorro.

La citada reforma de la tributación de las personas físicas estaba incompleta debido a que, en diversos artículos de la Norma Foral, se invocaba al desarrollo reglamentario para la regulación de determinadas cuestiones.

En consecuencia, el Reglamento encuentra su habilitación normativa tanto en las remisiones específicas que efectúa la propia Norma Foral, como en su Disposición Final Segunda que autoriza a la Diputación Foral para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo y ejecución.

No obstante, con el fin de que los obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta conozcan con la mayor antelación posible la normativa correspondiente en materia de pagos a cuenta vigente a partir de 1 de enero de 2007, se aprobó el Decreto Foral 228/2006, de 26 de diciembre, por el que se modificaron diversos Reglamentos Tributarios que regulan dicha materia.

El Decreto Foral se estructura en un artículo, una Disposición Adicional, dos Disposiciones Derogatorias y tres Disposiciones Finales. El artículo único aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Reglamento, que figura como Anexo al Decreto Foral, se compone de 133 artículos divididos en siete Títulos y su estructura respeta la del anterior Reglamento, incorporando aquellas novedades requeridas por lo establecido en la Norma Foral 6/2006.

La principal novedad en la estructura del Reglamento es la inclusión del Título I, dedicado a desarrollar el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados al Territorio Histórico de Bizkaia, que realicen trabajos de investigación y desarrollo, que podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, concretando su contenido, duración y demás aspectos delimitadores.

Cabe mencionar, respecto a las rentas exentas, la inclusión de un artículo regulador de las exenciones de las ayudas públicas concedidas por las Administraciones Públicas territoriales, que hasta la aprobación de la nueva Norma Foral 6/2006 se encontraban recogidas en la Norma Foral 10/1998, reguladora del Impuesto; el incremento de la cuantía exenta en el caso de las ayudas a los deportistas de alto nivel y la incorporación de reglas para determinación del importe exento, en el caso de los rendimientos del trabajo percibidos por la realización de trabajos en el extranjero durante parte del año.

Respecto a los rendimientos del trabajo, se ha incrementado el importe exento de gravamen correspondiente a dietas y asignaciones para gastos de locomoción, hasta los 0,29 euros por kilómetro, previéndose que entre en vigor el 1 de enero de

2008. Asimismo, en el supuesto del ejercicio de derechos de opciones sobre acciones se actualiza el importe que multiplicado por el número de años para su obtención, permite el cálculo de la cuantía exenta.

En cuanto a la determinación del rendimiento de actividades económicas, se adecua el Reglamento a la supresión de los distintos procedimientos en los que se dividía, con la anterior normativa, la modalidad simplificada del método de estimación directa.

En los rendimientos del capital inmobiliario se extiende la aplicación del régimen de tributación del arrendamiento de vivienda habitual a la cesión de vivienda al "Programa Vivienda Vacía" o cedidas a entidades a las que sea de aplicación el régimen especial de arrendamiento de viviendas.

Respecto a los rendimientos del capital mobiliario, se adapta la regulación como consecuencia de la no aplicación de los porcentajes de integración por obtención de rendimientos con período de generación superior a dos años o de forma notoriamente irregular en el tiempo a aquellos rendimientos que forman parte de la renta del ahorro.

Por lo que respecta a las ganancias y pérdidas patrimoniales, para la aplicación de la exención por transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia severa o gran dependencia, así como para la exención por reinversión en vivienda habitual, se permite considerar como vivienda habitual la que reúna tal condición en el momento de su venta o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión, habilitando al transmitente un plazo adicional para su enajenación, sin que ello suponga la pérdida de la consideración de vivienda habitual a efectos de la exención.

Las prestaciones en especie que no tienen consideración de rendimientos, en el caso de los comedores de empresa, incrementan su importe de 7,81 a 9 euros diarios, a la vez que se introducen, cuando se utilicen fórmulas indirectas de prestación del servicio, las tarjetas y demás medios electrónicos de pago, estableciéndose su entrada en vigor el día 1 de enero de 2008. Asimismo, en las rentas en especie, se regula el límite exento en las primas de seguros colectivos de riesgo puro para muerte e invalidez y la no consideración de retribución en los supuestos de las cantidades destinadas a habituar al personal empleado en la utilización de nuevas tecnologías.

Dentro de las reducciones en la base liquidable general, destaca la regulación de un nuevo procedimiento de movilización de la provisión matemática de los planes de previsión asegurados, sin coste fiscal. Se aclara, asimismo, el procedimiento de aplicación de los excesos de sistemas de previsión social no reducidos por exceder de los límites fiscales previstos.

En cuanto a las deducciones, la adaptación al sistema previsto en la Norma Foral 6/2006 simplifica radicalmente la deducción por adquisición de vivienda habitual. Se incorporan, asimismo, referencias a la habilitación de locales en propiedad como vivienda habitual, teniendo el contribuyente un plazo de doce meses para habitarla, a partir del otorgamiento de la licencia de primera ocupación o utilización, permitiendo deducir las obras de adaptación si han sido calificadas como actuación protegible.

En lo referente a la gestión del Impuesto, se incluyen las obligaciones formales de las entidades comercializadoras de los nuevos productos de ahorro-previsión, así como las obligaciones de información de sindicatos, partidos políticos y titulares de

patrimonios protegidos de discapacitados, vinculando la efectividad de deducción, en el supuesto de las dos primeras, a su inclusión en el modelo informativo correspondiente.

Por último, destacar que no se modifican ni los porcentajes ni la estructura de la regulación dedicada a las retenciones y a los ingresos a cuenta que, con efectos desde 1 de enero, se aprobaron por el Decreto Foral 228/2006, de 26 de diciembre, si bien hay que precisar, que en el supuesto de las retenciones sobre rendimientos de trabajo se contempla, como novedad, la variación del porcentaje de retención cuando durante el año se produzcan modificaciones en la cuantía de las retribuciones, y no sólo cuando la variación provenga de una norma de carácter general o convenio colectivo. Asimismo, debe resaltarse la modificación llevada a cabo en el ámbito de las excepciones a la obligación de retener en el caso de rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, a través de la cual se excepciona de tal obligación cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas o en algún otro epígrafe que faculte para la citada actividad, salvo que aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861 la misma resultara cero, en cuyo caso no surtirá efecto la excepción a la obligación de retener.

**DECRETO FORAL 212/2007, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.**

La Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras nor-

mas forales de carácter tributario, introduce importantes modificaciones en las deducciones a aplicar en este impuesto que necesitan ser complementadas para su aplicación mediante el correspondiente desarrollo reglamentario.

En este sentido, el Decreto Foral introduce una serie de modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de complementar la regulación de la Norma Foral en relación al nuevo incentivo fiscal específico establecido para las empresas que inviertan en proyectos cuyo objeto sea digno de especial protección dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental, así como a la deducción relativa al fomento del empleo para los colectivos con especiales dificultades de inserción laboral.

**DECRETO FORAL 213/2007, de 27 de noviembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2008.**

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2008, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales

sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, el apartado 11 del artículo 15 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada por la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2008.

**DECRETO FORAL 240/2007, de 18 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Inspección Tributaria aprobado mediante Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio.**

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y en su desarrollo, el Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, regulan la organización y funcionamiento de

los órganos que tienen encomendada la realización de las actuaciones de inspección.

Los cambios continuos en las tecnologías informáticas requieren de órganos y procedimientos específicos para el análisis de la evolución de las nuevas tecnologías, manteniendo la formación permanente e investigación necesarias en la aplicación de novedades, siendo necesaria la creación de una nueva unidad de inspección.

En este sentido, la nueva figura de la auditoría informática, en el ámbito de los procedimientos de inspección a desarrollar por el personal encuadrado en la Dirección General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, se configura como una actividad profesional orientada a la verificación de los sistemas informáticos de los obligados tributarios que desarrollan actividades económicas, en aquellos supuestos en los que el control de dichas actividades se realiza mediante la utilización de sistemas automatizados de tratamiento de la información, locales o remotos.

De esta forma, mediante Orden Foral 2.935/2007, de 26 de noviembre, se ha creado la Unidad de Auditoría Informática, como unidad funcional dentro del Servicio de Inspección Tributaria para el desempeño de las funciones previstas anteriormente.

**DECRETO FORAL 257/2007, de 28 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2008.**

Desde el ejercicio 1998, la Diputación Foral de Bizkaia ha estimulado, a través de los incentivos fiscales contemplados en la normativa tributaria, la participación del sector privado en la financiación de eventos culturales de especial trascendencia de-

sarrollados en el Territorio Histórico de Bizkaia referidos al patrimonio cultural, actividades deportivas, de tiempo libre, manifestaciones artístico-culturales y promoción de actividades de fomento del uso del euskara, dentro del ámbito de actuación del Departamento Foral de Cultura.

El artículo 29 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala en su apartado 1 que será la Diputación Foral de Bizkaia la que podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades declaradas prioritarias, así como los criterios y condiciones que dichas actividades deben cumplir.

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2008.

**DECRETO FORAL 2/2008, de 29 de enero, por el que se regula el procedimiento para la compensación fiscal aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los contratos individuales de vida o invalidez.**

La Disposición Transitoria Decimoséptima de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que, reglamentariamente, se determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de una compensación fiscal por parte de aquellos contribuyentes que perciban un capital diferido derivado de un contrato individual de vida o invalidez contratado con anterioridad a 1 de enero de 2007, en el supuesto de que la aplicación del régimen fiscal establecido en la nueva Norma Foral para dichos rendimientos les resulte menos favorable que el regulado en la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas. A estos efectos, se tendrán en cuenta tanto las primas satisfechas hasta el 31 de diciembre de 2006, como las primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato y satisfechas con posterioridad a dicha fecha.

Es objeto del presente Decreto Foral el desarrollo y concreción de las prescripciones contenidas en la mencionada Disposición Transitoria Decimoséptima.

**DECRETO FORAL 29/2008, de 18 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.**

El artículo 22 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades establece en su apartado 2 que la Administración tributaria podrá aprobar planes especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 23 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, regula los supuestos en que puede solicitarse la aprobación de los planes especiales de reinversión, el contenido de la solicitud, el plazo para efectuarla y las consecuencias del incumplimiento de los referidos planes.

Mediante el presente Decreto Foral se modifica el citado artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para que, además de incluir las características económicas de la inversión como presupuesto para que los sujetos pasivos puedan solicitar la aprobación de un plan especial de reinversión, aquéllos puedan solicitar la aprobación de tales planes especiales en los supuestos en los que, por circunstancias sobrevenidas debidamente motivadas, no pueda completarse el proceso en el pla-

zo establecido en el apartado 1 del artículo 22 de la Norma Foral del Impuesto.

**DECRETO FORAL** de la Diputación Foral de Bizkaia 81/2008, de 19 de mayo, por el que se modifica el Decreto Foral 64/1998, de 19 de mayo, por el que se establece el procedimiento de asignación del código de identificación fiscal a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

La composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica está regulada, en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, por los Decretos Forales 113/1996, de 8 de octubre, en lo referente a la composición y forma de utilización del Número de Identificación Fiscal, y por el Decreto Foral 64/1998, de 19 de mayo, que establece el procedimiento de asignación del Código de Identificación Fiscal a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

Diversas modificaciones en los caracteres que identifican el tipo de entidad, que deberán entrar en vigor el día uno de julio de 2008, hacen necesario modificar la normativa de este Territorio Histórico que regula esta materia en lo referente a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

**DECRETO FORAL** de la Diputación Foral de Bizkaia 89/2008, de 27 de mayo, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo y actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta. En desarrollo de la citada materia, el Regla-

mento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, regula los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo personal, así como los pagos fraccionados correspondientes a contribuyentes que realicen actividades económicas.

En los últimos meses, en el ámbito internacional, estatal y local, se están produciendo determinadas circunstancias de índole económica que afectan directamente a la situación económica de los contribuyentes del Territorio Histórico de Bizkaia que perciben rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

Para paliar esta situación de inestabilidad, mediante este Decreto Foral se reducen de forma considerable los porcentajes de retención a aplicar a las rentas del trabajo y el importe de los pagos fraccionados de los contribuyentes que ejerzan actividades económicas. Esta reducción en las retenciones deberá ir acompañada de determinadas modificaciones en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En definitiva, y con el fin de que se consigan los objetivos marcados de impulso de la actividad económica, sin esperar al momento de la autoliquidación del impuesto, en el presente Decreto Foral se recogen unos nuevos porcentajes de retención e ingreso a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo, así como un nuevo método de cálculo de los pagos fraccionados de los contribuyentes que ejerzan actividades económicas. De esta forma, el contribuyente percibirá inmediatamente el efecto de disponer de mayores recursos económicos perseguido por la nueva medida.

Al mismo tiempo, la tabla de retenciones aplicable a los rendimientos del trabajo contiene una de-

flactación dirigida a compensar el elevado índice de precios al consumo del ejercicio 2007, tratando de adecuar la tarifa de la retención que grava la renta de las personas físicas a la evolución del IPC.

**ORDEN FORAL 2.856/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

El artículo 111 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece, con carácter general, para los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, la obligación de efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de dicho Impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se determine.

El Decreto Foral 228/2006, de 26 de diciembre, por el que se modifican diversos Reglamentos Tributarios en materia de pagos a cuenta, desarrolla la nueva obligación de retener en relación con determinadas actividades económicas ejercidas por contribuyentes que determinen el rendimiento neto de las mismas por el método de estimación objetiva.

**ORDEN FORAL 2.857/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueban los diseños físicos y lógicos para su presentación en soporte directamente legible por ordenador de los modelos 191 y 199.**

La Orden Foral 95/2001, de 10 de enero, por la que se aprueba el modelo 191 de declaración anual de personas autorizadas en cuentas bancarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación en soporte directamente legible por ordenador.

Por otra parte, Orden Foral 375/2001, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 199 de declaración anual de identificación de las operaciones de las entidades de crédito, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación en soporte magnético.

Diversas modificaciones normativas, unido al transcurso del tiempo, aconsejan ajustar los diseños físicos y lógicos para la presentación de los soportes magnéticos de los modelos 191 y 199.

**ORDEN FORAL 2.970/2007, de 28 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 039 de comunicación de datos correspondiente al régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.**

El Decreto Foral Normativo 1/2007, de 6 de marzo, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Una de las modificaciones de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido consiste en el añadido de un Capítulo IX al Título IX de la misma, que establece un nuevo Régimen especial, el del grupo de entidades.

Por otra parte, el artículo 61.bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece la obligación, que incumbe a la entidad dominante del grupo de entidades que vayan a aplicar este régimen especial, de comunicar a la Administración tributaria determinada información censal referida a las entidades que conforman el mismo.

Con objeto de dar un cauce a esta obligación, se aprueba el modelo 039 de "Comunicación de datos relativa al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido", cuya presentación se realizará exclusivamente en papel.

**ORDEN FORAL 2.993/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos concedidos para la adquisición de vivienda.**

La Orden Foral 3.276/1999, de 17 de noviembre, aprobó el modelo 181 de declaración informativa de préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de vivienda.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante el Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, que desarrolla la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recoge, dentro de las obligaciones formales de información del artículo 97, la de las entidades que concedan préstamos para la adquisición de vivienda, sin distinción entre los hipotecarios y los que no lo sean. Estas entidades, mediante la correspondiente declaración informativa presentada entre el 1 y el 31 de enero del año inmediato siguiente, deberán identificar a los prestatarios de los mismos, con mención expresa del importe total del préstamo, de las cantidades satisfechas en el ejercicio en concepto de intereses y de amortización del capital, así como del año de constitución, del período de duración y del importe pendiente de amortización a 31 de diciembre del año anterior.

Por ello, la presente Orden Foral aprueba un nuevo modelo 181, de información sobre préstamos concedidos para la adquisición de vivienda, adaptado a dicha disposición.

**ORDEN FORAL 2.994/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios.**

La Orden Foral 3.700/2003, de 21 de noviembre, aprobó el modelo 190 resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador.

Con posterioridad, la Orden Foral 3.503/2004, de 29 de diciembre, modificó dicho modelo, principalmente para adaptarlo a los cambios normativos incluidos en la Norma Foral 2/2004, de 23 de abril, de Medidas Tributarias en 2004.

La nueva Orden Foral que regula el modelo 190 responde a las obligaciones de información reguladas en el nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, que desarrolla la Norma Foral 6/2006, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas. Además, diversas modificaciones habidas en la propia Norma Foral del Impuesto aconsejan su modificación, en particular, la regulación de la nueva obligación de retención sobre los ingresos íntegros satisfechos, cuando éstos sean contraprestación de determinadas actividades económicas que determinen su rendimiento neto con arreglo al método de estimación objetiva, disponiendo una retención e ingreso del 1 por 100 sobre los mismos.

Debe destacarse, por último, que el plazo de

presentación de este modelo continúa siendo del 1 al 25 de enero del año siguiente al que se refieran los datos incluidos en el mismo.

**ORDEN FORAL 2.995/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes y Fondos de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes Individuales de Ahorro Sistemático**

La Orden Foral 3.890/2003, de 9 de diciembre, aprobó el modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes y Fondos de Pensiones, sistemas alternativos a los mismos, Mutualidades de Previsión Social y Planes de Previsión Asegurados.

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, incorpora nuevos instrumentos de previsión social, como los planes de previsión social empresarial, los seguros de dependencia y los planes individuales de ahorro sistemático, a los ya existentes.

Así mismo, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante el Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, que desarrolla la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recoge, dentro de las obligaciones formales de información del artículo 97, que las entidades aseguradoras que comercialicen planes de previsión asegurados, seguros de dependencia, planes de previsión social empresarial y planes individuales de ahorro sistemático deberán presentar una declaración informativa incluyendo los datos referentes a los mismos, entre el 1 y el 31 de enero del año inmediato siguiente.

Por otra parte, la implantación de los planes individuales de ahorro sistemático (PIAS) ha supuesto

en sí misma una novedad fiscal, a la que se une la posibilidad de transformación de los seguros de vida ya existentes en PIAS, cumpliendo los requisitos exigidos por la normativa correspondiente. Es por ello necesario modificar el modelo informativo 345, para que, junto a la información recogida hasta la fecha, incorpore los datos relativos a los cambios mencionados.

**ORDEN FORAL 2.996/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones.**

La Orden Foral 3.047/2004, de 24 de noviembre, aprobó el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que los contribuyentes que sean titulares de un patrimonio protegido de los regulados en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, deberán presentar una declaración en la que se indique la composición del patrimonio, las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante el período impositivo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La misma Norma Foral del Impuesto establece que tanto los sindicatos de trabajadores, como los partidos políticos y, en general, las entidades perceptoras de donativos que den derecho a deducción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deberán identificar a los donantes así como

los importes percibidos, cuando hubieran solicitado certificación acreditativa de la misma.

El Reglamento del Impuesto, aprobado por el Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, concreta en sus artículos 97 y 99 las características de estas obligaciones, que deberán cumplirse entre los días 1 y 31 de enero del año siguiente, indicando, el caso de los patrimonios protegidos, las aportaciones habidas al patrimonio y las disposiciones del mismo efectuadas durante el año y adjuntando a la primera declaración informativa de este tipo, la escritura de constitución del patrimonio protegido y el detalle de las modificaciones efectuadas durante el año anterior a dicha declaración.

Mediante la presente Orden Foral se aprueba un nuevo modelo de declaración 182, en el que, además de las ya existentes, se incluyen las informaciones correspondientes a los patrimonios protegidos, sindicatos de trabajadores y partidos políticos, a la vez que se deroga el aprobado por la Orden Foral anteriormente citada.

**ORDEN FORAL 2.997/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196 y 198.**

Diversas Órdenes Forales aprobaron los modelos 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196 y 198, declaraciones informativas anuales de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, relativas a rentas y rendimientos del capital mobiliario en sus distintas modalidades y a ganancias patrimoniales obtenidas de instituciones de inversión colectiva.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, que desarrolla la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recoge de manera exhaustiva la obligación de practicar e ingresar las retenciones e ingresos a cuenta, desde la fijación de los rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, pasando por el cálculo de los mismos y sus obligaciones formales.

Entre las novedades normativas que justifican las modificaciones a realizar se encuentran la desaparición de la distinción entre pérdidas y ganancias patrimoniales generadas en más o menos de un año, la distinción entre rendimientos de capital mobiliario que constituyen renta del ahorro y rendimientos que forman parte de la renta general, la desaparición de los coeficientes multiplicadores para los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, la eliminación para determinados rendimientos del capital mobiliario de los coeficientes integradores por irregularidad y la supresión de la doble imposición de dividendos.

Asimismo, con objeto de incluir dentro de los modelos informativos el cumplimiento por las entidades de la obligación de suministrar en el ámbito de los planes individuales de ahorro sistemático, la información adicional correspondiente a la renta exenta comunicada en el momento de la constitución de la renta vitalicia, se ha considerado necesario adaptar el modelo 188, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta en relación con las rentas y rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida e invalidez, para incluir dicha información.

Las razones expuestas justifican la aprobación de una nueva Orden Foral que regule los modelos

de declaración anual 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196 y 198, introduciendo las adaptaciones necesarias en dichos modelos y en los diseños físicos y lógicos.

**ORDEN FORAL 2.998/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.**

Mediante la Orden Foral 1.561/2005, de 15 de junio, se aprobaron los modelos de declaración 210, 211, 212, 213, 214, 215 y 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contiene diferentes modificaciones normativas con incidencia en los modelos de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes que hacen preciso introducir determinados cambios en algunos aspectos de esta regulación. Por este motivo, se aprueban nuevos modelos manteniéndose vigente los supuestos de los obligados a presentar, puntos de conexión y plazos de la Orden Foral 1.561/2005, de 15 de junio.

**ORDEN FORAL 3.289/2007, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 565 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.**

El apartado 1 del artículo 71 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, señala que el Impuesto deberá ser objeto de

autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que se establezcan.

Asimismo, el apartado 3 del citado artículo dispone que para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte, deberá acreditarse el pago del impuesto o, en su caso, el reconocimiento de la no sujeción o de la exención.

Por otra parte, la mencionada ley 38/1992 es objeto de modificación, con efectos de 1 de enero de 2008, por la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, haciendo necesaria la aprobación de un nuevo modelo 565 en el que deberán declararse las operaciones constitutivas del hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

**ORDEN FORAL 3.290/2007, de 20 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.**

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

La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales.

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

La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral 146/2007, de 12 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2007.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2008 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

**ORDEN FORAL 3.328/2007, de 21 de diciembre, por la que se fijan los signos, índices y módulos para la aplicación del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2008.**

El artículo 29 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, reglamentariamente, podrá regularse la aplicación a determinados sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, de sistemas de estimación objetiva que cuantifiquen el rendimiento

utilizando los signos, índices o módulos generales o particulares que para cada sector sean aprobados.

El artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, establece que la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

Asimismo, el artículo 37.2 del citado Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que la determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos y la aplicación de las instrucciones que, para cada ejercicio, sean aprobados mediante Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto establecer cuál es el ámbito de aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos para este año y determinar su cuantificación.

**ORDEN FORAL 3.329/2007, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2008.**

El artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determi-

nen. La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2008 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado.

La presente Orden Foral mantiene la estructura de la vigente para el ejercicio 2007 manteniéndose las mismas cuantías monetarias de los módulos que se aplicaron en dicho año.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, el Decreto Foral 130/2004, de 20 de julio, mediante el que se regulan determinados censos tributarios, establece, en su artículo 7, entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, los plazos para ejercitar dichas renuncias y revocaciones se encuentran regulados en el Decreto Foral 130/2004, de 20 de julio, mediante el que se regulan determinados censos tributarios, que establece en su artículo 12.4.c) que la renuncia, revocación y, en su caso, exclusión, al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido podrá efectuarse hasta el 25 de abril del año natural en que deba surtir efecto.

**ORDEN FORAL 342/2008, de 5 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios.**

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos el de realizar actuaciones de información y asistencia al ciudadano que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejado, de acuerdo con los

principios de aplicación del sistema tributario regulados en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En los últimos años, la Administración tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, situándose a la vanguardia de las Administraciones de nuestro entorno, ha realizado un importante esfuerzo de potenciación de los medios telemáticos, que se ha plasmado en los distintos servicios que se han puesto a disposición de los contribuyentes.

Uno de los momentos claves en el desarrollo de las denominadas tecnologías de la información fue la aprobación de la Orden Foral 2.507/2002, de 3 de septiembre, por la que se establecieron las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados contribuyentes y modelos. La citada Orden Foral reguló, con carácter obligatorio, la presentación por vía telemática de determinados modelos para aquellos sujetos pasivos que, en el ámbito de su actividad económica, diesen empleo a un mínimo de veinticinco trabajadores por cuenta ajena.

Dicha Orden Foral fue derogada por la Orden Foral 1.800/2005, de 13 de julio, que redujo el número de trabajadores de veinticinco a diez y amplió el ámbito de aplicación a la solicitud de determinados certificados tributarios y a los profesionales que, realizando labores de asesoramiento fiscal, estuvieran autorizados para actuar por vía telemática en nombre de terceras personas.

Los favorables resultados de estas medidas aconsejan su extensión a todas las personas jurídicas o entidades, a excepción de las sociedades civiles y comunidades de bienes, independientemente del número de trabajadores por cuenta ajena que empleen en su actividad económica.

**ORDEN FORAL 429/2008, de 14 de febrero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.**

El Decreto Foral Normativo 1/2007, de 6 de marzo, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Una de las modificaciones en la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido consiste en la introducción de un Capítulo IX al Título IX de la misma, que establece un nuevo Régimen especial, el del grupo de entidades, que origina una nueva obligación de autoliquidación agregada que incumbe a la entidad dominante y, por otra parte, en cuanto a la autoliquidación individual que deben presentar todas y cada una de las entidades integrantes del grupo, se modifica el contenido de la misma en relación con los modelos de autoliquidación hasta ahora vigentes, ya que no llevará asociado ingreso ni solicitud de compensación o devolución.

De acuerdo, con lo expuesto, se hace necesario aprobar dos nuevos modelos, uno para su utilización como autoliquidación individual y el otro como autoliquidación agregada del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deberán utilizar los sujetos pasivos del Impuesto que hayan optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades previsto en el Capítulo IX del Título IX de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los nuevos modelos 322 de autoliquidación individual, y 353 de autoliquidación agregada del Im-

puesto sobre el Valor Añadido se presentarán obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

**ORDEN FORAL 430/2008, de 14 de febrero, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas.**

La Orden Foral 2.344/2005, de 29 de septiembre, aprobó el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas. Esta Orden Foral fue modificada mediante la Orden Foral 3.342/2006, de 22 de diciembre con objeto de modificar su plazo de presentación.

La nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogida en la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, y en su Reglamento, aprobado mediante el Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, ha afectado al modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas.

Hasta la entrada en vigor de la nueva Norma Foral del Impuesto, aplicando la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las rentas se determinaban con arreglo a las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre Sociedades, o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en función de las normas de determinación de rentas del impuesto personal aplicable a cada uno de los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas.

A partir de la entrada en vigor de la nueva Norma Foral del Impuesto, estas rentas se calcularán, salvo excepciones, aplicando la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, antes de su atribución a sus miembros.

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de un nuevo modelo 184, de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas.

**ORDEN FORAL 431/2008, de 14 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de las consultas tributarias escritas.**

De conformidad con el artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, la actividad de información y asistencia a los obligados tributarios se instrumentará, entre otros medios, a través de los procedimientos de vinculación administrativa previa.

Asimismo, el artículo 85 de la citada Norma Foral establece que los obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, aclarándose que el procedimiento y los órganos administrativos competentes para la tramitación y contestación de las consultas se determinarán reglamentariamente.

En desarrollo de lo anterior, se aprobó el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollaron los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión.

Por otra parte, uno de los objetivos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia es el de fomento de la utilización y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

En consecuencia, de acuerdo con el apartado 3

del artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, según el cual las actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, se aprueba la presente Orden Foral para regular el procedimiento para la presentación telemática de las consultas tributarias escritas.

**ORDEN FORAL 853/2008, de 3 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo y se establece el procedimiento para su tramitación.**

El Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados y que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

La disposición adicional trigésima tercera de la ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2008, reconoce en su apartado Uno el derecho a la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, satisfechas o soportadas por los agricultores y ganaderos con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que hayan tributado por el Impuesto sobre Hidrocarburos al tipo impositivo del epígrafe 1.4 de la Tarifa 1º del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y que hayan sido efectuadas durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2006 y el 30 de septiembre de 2007.

La mencionada devolución se condiciona a que

el precio medio del gasóleo al que se refiere el párrafo anterior, en el período comprendido entre el 1 de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2005, incrementado en el índice de precios de origen percibido por el agricultor, no supere el precio medio alcanzado por dicho gasóleo durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2006 y el 30 de septiembre de 2007, no siendo computables en los precios a considerar las cuotas del IVA incorporadas a los mismos.

Habiéndose verificado el cumplimiento de la condición establecida para la procedencia de la devolución, consistente en que el precio medio del gasóleo durante el período comprendido de enero de 2004 a diciembre de 2005, incrementado en el correspondiente índice de precios percibidos (IPP) por el agricultor, no ha superado el precio medio del gasóleo durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2006 y el 30 de septiembre de 2007, procede el reconocimiento de la devolución.

La presente Orden Foral pretende articular el correspondiente procedimiento para la práctica de la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente a dicho plazo.

**ORDEN FORAL 933/2008, de 9 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 218 y 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se amplía el plazo de presentación e ingreso de los mismos correspondientes al primer período de 2008.**

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos, el de realizar actuaciones de información y asistencia al ciudadano, que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscas

les y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejados, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario regulados en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En este sentido, dicha Norma Foral, dispone que la Administración tributaria establecerá los requisitos para posibilitar la presentación telemática de las declaraciones, comunicaciones, autoliquidaciones o cualesquier otros documentos, autorizando al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas para regular el procedimiento, así como los supuestos y condiciones en las que deberán realizarse dichas presentaciones.

Así mismo, mediante la Orden Foral 3.623/2000, de 11 de diciembre, por la que se establece la regulación y funcionamiento del Servicio BizkaiBai, para la utilización de medios telefónicos y telemáticos en las relaciones con el Departamento de Hacienda y Finanzas, se regulan las condiciones generales y el procedimiento por el que se instrumentan dichas relaciones.

Por otra parte, las modificaciones en materia de información contable debidas a la reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, aconsejan que el plazo de presentación e ingreso de los modelos 218 y 222 correspondientes al primer período del ejercicio 2008 sea ampliado hasta el 5 de mayo del presente año.

En consecuencia, es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 218 y 222, de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como la amplia-

ción del plazo de presentación e ingreso de los mismos, correspondientes al primer período de 2008.

**ORDEN FORAL 1.024/2008, de 18 de abril, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de los documentos para el control de los movimientos de productos de los Impuestos Especiales de Fabricación.**

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos el de realizar actuaciones de información y asistencia al ciudadano que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejado, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario regulados en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

El apartado 1 del artículo 50 del Real Decreto 1.165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, establece que la exigencia reglamentaria de llevar cuentas corrientes para el control del movimiento de productos habido en los distintos establecimientos afectados por la normativa de estos impuestos deberá cumplimentarse mediante libros foliados y habilitados.

En el apartado 2 del citado artículo se establece que la oficina gestora podrá autorizar la sustitución del control mediante libros, por un sistema informático, siempre que el programa cubra las exigencias y necesidades reglamentarias.

La presente Orden Foral regula el procedimiento para la presentación telemática de la información dirigida al control del movimiento de productos, con

carácter obligatorio, para aquellos contribuyentes autorizados por la oficina gestora a llevar los citados libros informáticamente.

**ORDEN FORAL 1.075/2008, de 22 de abril, por la que se aprueba el modelo 150 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no residentes.**

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que entró en vigor el día 1 de enero de 2007, dispone en su artículo 4 que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan determinadas condiciones.

El desarrollo reglamentario del mencionado precepto se encuentra en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, que dedica el Título I a la regulación detallada del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados.

El Reglamento establece en su artículo 1 que los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir la autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el modelo que se apruebe por el Diputado Foral de Hacienda y Fi-

nanzas, el cual establecerá la forma, el lugar y los plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustará a los modelos de autoliquidación previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

**ORDEN FORAL 1.126/2008, de 25 de abril, por la que se aprueban los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2007.**

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, una vez concluido el proceso de renovación de la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aborda en este ejercicio una campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2007, basada, por primera vez, en la nueva normativa.

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación del modelo de autoliquidación Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente para el período impositivo 2007, así como del Impuesto sobre el Patrimonio del mismo ejercicio.

**ORDEN FORAL 1.127/2008, de 25 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2007.**

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

rio regulados en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

El apartado 7 del artículo 104 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el artículo 37 de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, autorizan al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas a regular los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios telemáticos.

La presente Orden Foral regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2007, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**PROYECTO DE NORMA FORAL** por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias.

En los últimos meses, se han producido diversas circunstancias de índole económica, que han dado lugar a una coyuntura adversa, que debe ser atajada mediante la adopción de medidas de impulso económico para mejorar la eficiencia de la economía en su conjunto.

En este sentido, en el Título I del Proyecto de Norma Foral se adopta un conjunto de medidas destinadas a incentivar la actividad económica, materializándose en la modificación de diferentes figuras impositivas del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a fin de contribuir a mejorar la situación económica de los contribuyentes vizcaínos, se introducen diversas medidas, destacando, entre ellas, la incorporación de un nuevo beneficio fiscal consistente en una deducción en la cuota líquida del Impuesto de 400 euros anuales.

Asimismo, se ha procedido a la elevación de la reducción por tributación conjunta y de las deducciones personales y familiares, así como a la modificación de la tarifa del Impuesto, con el objeto de adecuar todas estas materias al efecto que el alza de los precios ha producido en las economías domésticas.

De forma coordinada con las citadas modificaciones se eleva el mínimo establecido en la obligación de autoliquidar por los contribuyentes que obtengan rentas procedentes del trabajo de 9.000 a 12.000 euros.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, siguiendo las tendencias de otros regímenes tributarios internacionales del ámbito de la Unión Europea, se establece un tratamiento tributario para incentivar la cesión temporal a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial, tanto si ha sido desarrollada por la empresa cedente como si son adquiridos para su posterior cesión. A estos efectos, se establecen exenciones parciales de los ingresos procedentes de dicha cesión de diferente intensidad para cada uno de los supuestos, un 60 por 100 y un 30 por 100, respectivamente, con el objeto de fomentar que las empresas desarrollen este tipo de actividades, favoreciendo la internacionalización de las empresas investigadoras e innovadoras, y completando, de esta manera, el elenco de incentivos fiscales a la investigación, el desarrollo y la innovación existentes en la normativa de este impuesto en Bizkaia, recien-

te mente reforzados con la reforma acometida en el 2007.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dado el incremento sufrido por los índices de referencia que se utilizan para fijar los intereses de los préstamos hipotecarios, se prevé que en las operaciones de ampliación del plazo de préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual, los titulares del préstamo puedan disfrutar de la no sujeción de la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados por el otorgamiento de documentos notariales que graven estas operaciones, que podrán extenderse en papel común. Asimismo, se declaran exentas del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados las escrituras públicas que documenten las operaciones de constitución, novación y cancelación de hipoteca inversa, así como las escrituras públicas que documenten las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

Por otra parte, se recogen una serie de modificaciones normativas dirigidas a incorporar en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia una serie de peculiaridades en la tributación de los partidos políticos, en línea con su nuevo régimen tributario en el ámbito de territorio común y derivado de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de partidos políticos. En este sentido, se regula su tratamiento tributario a los efectos de diversos impuestos, tales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, destacando el relativo al Impuesto sobre Sociedades en el que siendo de aplicación a los mismos el régimen de tributación de las entidades parcialmen-

te exentas, se establece la exención de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran su patrimonio y de los rendimientos procedentes de las explotaciones económicas propias, siempre que, en este segundo supuesto, lo solicite el partido político y lo declare la Administración tributaria.

Uno de los pilares básicos del Título I es la adopción de una serie de prevenciones destinadas principalmente a evitar el fraude fiscal, mediante la introducción, entre otras medidas, de un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para los contratistas y subcontratistas, así como ciertos supuestos que completarían la denominada "doctrina del levantamiento del velo" en el ámbito tributario. Con esta misma finalidad, se ha procedido a modificar el Decreto Foral Normativo 4/1988, por el que se adaptan a la normativa fiscal vizcaína las medidas tributarias contenidas en el Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, al objeto de adecuarlo a la nueva redacción del artículo 108 de la citada Ley, así como a tipificar en la Norma Foral General Tributaria una nueva infracción tributaria y a fijar la sanción correspondiente para los casos en que se hayan comunicado datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.

Con idéntico objetivo a las medidas anteriores y en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se implanta una nueva obligación de información para las empresas en la que se harán constar los administradores o miembros del Consejo de Administración de la entidad, así como los socios y las entidades participadas, siempre que en los dos últimos casos, la participación sea igual o superior al 5%. Esta obligación se complementa con la tipificación de una nueva infracción tributaria y su sanción correspondiente para el supuesto de su incumplimiento.

Para finalizar, en el citado Título I, con el objeto de adecuar nuestro sistema tributario a las necesidades que van surgiendo en una administración tributaria dinámica, se realizan determinadas modificaciones de carácter técnico. Así, destacan las correspondientes a las referencias normativas que en todas las disposiciones se hacían a la derogada Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como el acomodo de la terminología de la normativa fiscal a la nueva Ley del Suelo del Parlamento Vasco, tanto en lo que se refiere a las viviendas de protección pública, como a la nueva clasificación del suelo.

Por su parte, el Título II del Proyecto está dedicado a la adaptación de la normativa fiscal reguladora del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia a la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Esta Ley ha modificado el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, la Ley de Cooperativas y la de Auditoría de Cuentas, además de autorizar la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad y un plan específico para las pequeñas y medianas empresas, modificaciones, todas ellas, que han entrado en vigor el 1 de enero de 2008.

Es evidente la necesaria adecuación de la normativa reguladora de la imposición empresarial a los nuevos planes contables, toda vez que el Impuesto sobre Sociedades parte del resultado contable para determinar la base imponible sometida a tributación, por lo que cualquier modificación de dicho resultado afecta a la determinación de esa base impositiva. En este sentido, se hace necesaria

la reforma de algunos preceptos de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y, en especial, los relacionados con las correcciones en materia de gastos y en materia de ingresos al resultado contable para la obtención de la base imponible. Estas modificaciones se han realizado con la pretensión de que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable, persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas, en comparación con la regulación anterior.

Además, se introducen varias modificaciones en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que obedecen a simples adecuaciones terminológicas de la misma a la nueva legislación mercantil.

## ACTUALIDAD GIPUZKOA

### Normativa tributaria aprobada en el Territorio Histórico de Gipuzkoa desde el 1 de diciembre de 2007 hasta el 31 de mayo de 2008

**Norma Foral 9/2007**, de 13 de diciembre, por la que se aprueba la Cuenta General del Presupuesto del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2005. (BOG 18-12-2007)

**Norma Foral 10/2007**, de 27 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2008. (BOG 18-12-2007); (corrección de errores BOG 09-01-2008)

**Norma Foral 1/2008**, de 11 de febrero, por la que se adapta la normativa tributaria guipuzcoana a las modificaciones introducidas en el Concilio Económico por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, a las de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, y

a las incluidas en la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008. (BOG 15-02-2008).

**Decreto Foral-Norma 3/2007**, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. (BOG 31-12-2007). Resolución de 10 de enero de 2008, de la Presidencia de Las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de derogación del Decreto Foral-Norma 3/2007, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. (BOG 14-01-2008)

**Decreto Foral 137/2007**, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, que desarrolla diversas obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria (BOG 21-12-2007)

**Decreto Foral 141/2007**, de 27 de diciembre, por el que se aprueban la Instrucción de Contabilidad y la modificación de determinados preceptos del Plan General de Contabilidad Pública de las entidades locales. (BOG 31-12-2007)

**Decreto Foral 142/2007**, de 27 de diciembre, por el que se fija la cuantía del canon de utilización de las autopistas AP-8 y AP-1 en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 31-12-2007).

**Decreto Foral 7/2008**, de 4 de marzo, por el que se aprueba el mecanismo de compensación fiscal aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los contratos de seguro individuales de vida o invalidez. (BOG 11-03-2008)

**Decreto Foral 24/2008**, de 29 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Norma Foral de Subvenciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 06-05-2008)  
**Decreto Foral 43/2008**, de 27 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta de los rendimientos del trabajo y de los pagos fraccionados en las actividades económicas (BOG 28-05-2008).

**Decreto Foral 43/2008**, de 27 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta de los rendimientos del trabajo y de los pagos fraccionados en las actividades económicas (BOG 28-05-2008).

**Orden Foral 1303/2007**, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios. (BOG 24-12-2007)

**Orden Foral 1304/2007**, de 18 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 188, 193, 194 y 196, todos ellos resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta sobre diversas rentas o rendimientos del capital mobiliario. (BOG 24-12-2007)

**Orden Foral 1305/2007**, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios. (BOG 24-12-2007)

**Orden Foral 1.306/2007**, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 187 de declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las

instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones. (BOG 24-12-2007)

**Orden Foral 1307/2007**, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual sobre entidades de previsión social voluntaria, planes y fondos de pensiones, sistemas alternativos, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes individuales de ahorro sistemático, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia. (BOG 24-12-2007)

**Orden Foral 1308/2007**, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa anual sobre de donativos, aportaciones y disposiciones. (BOG 24-12-2007)

**Orden Foral 1311/2007**, de 19 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 039 de comunicación de datos, correspondiente al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOG 26-12-2007)

**Orden Foral 1.330/2007**, de 20 de diciembre por la que se modifica la Orden Foral 470 bis/2005, de 23 de noviembre sobre procedimiento de tramitación electrónica de facturas (BOG 27-12-2007)

**Orden Foral 1359/2007**, de 28 de diciembre, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2008, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOG 14-01-2008); corrección de errores (BOG 28-01-2008)

**Orden Foral 4/2008**, de 9 de enero por la que se determinan las Entidades financieras que pueden actuar como colaboradoras en la gestión recaudatoria. (BOG 14-01-2008) Orden Foral 14/2008, de 9 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOG 24-01-2008)

**Orden Foral 14/2008**, de 9 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOG 24-01-2008)

**Orden Foral 8/2008** de 18 de enero de 2008, por la que se aprueba la relación de actividades prioritarias de mecenazgo en las áreas de competencia del Departamento de Deportes y Acción Exterior del ejercicio 2007. (BOG 25-01-2008); (corrección de errores BOG 05-02-2008)

**Orden Foral 153/2008**, de 6 de febrero, por la que se actualizan referencias de códigos de la no-menclatura combinada contenidas en el Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOG 14-02-2008).

**Orden Foral 154/2008**, de 6 de febrero, por la que se aprueban los modelos 322 de declaración-liquidación mensual, modelo individual y 353 de declaración-liquidación mensual, modelo agregado correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOG 14-02-2008).

**Orden Foral 219/2008**, de 7 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos, por las adquisiciones de gasóleo. (BOG 12-03-2008).

**Orden Foral 222/2008**, de 7 de marzo, por la que se aprueban los modelos, plazos, lugares y condiciones para la presentación e ingreso de la declaración-liquidación y de la declaración resumen anual de operaciones del Impuesto Especial sobre el Carbón. (BOG 12-03-2008).

**Orden Foral 236/2008**, de 12 de marzo, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2007, así como el modelo de autoliquidación para la exacción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, regulándose el plazo y los lugares de presentación. (BOG 28-03-2008); (corrección de errores BOG 25-04-2008).

**Orden Foral 299/2008**, de 26 de marzo. (Cartas de Servicios de IRPF). (BOG 31-03-2008)

**Proyecto de Decreto Foral**, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2008 en el ámbito de los fines de interés general.

**Proyecto de Decreto Foral** por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal actualmente en trámite de información pública.

**Anteproyecto de Norma Foral** por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias. Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y los pagos fraccionados del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**Convenios de colaboración** suscritos para la cesión de información de carácter tributario. (BOG 07-12-2007).

**NORMA FORAL 1/2008**, de 11 de febrero, por la que se adapta la normativa tributaria guipuzcoana a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, a las de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, y a las incluidas en la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008.

La aprobación de la Ley 28/2007, de 25 de octubre, ha supuesto la modificación del vigente Concierto Económico en relación con algunos de los tributos concertados en la Comunidad Autónoma Vasca, así como la inclusión del Impuesto sobre el Carbón, en cumplimiento de lo dispuesto en la disposición adicional segunda del referido Concierto.

Las modificaciones incluidas afectan, entre otros, al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al Impuesto sobre el Valor

Añadido, en relación con la cifra de volumen de operaciones que determina los supuestos de tributación a varias Administraciones, incrementándose dicha cifra de 6 a 7 millones de euros. En el caso del Impuesto del Valor Añadido, hay que apuntar también la inclusión de un nuevo régimen especial para grupos de entidades, al objeto de simplificar en el marco del Impuesto la operativa de los citados grupos, evitando los efectos financieros perniciosos que el Impuesto puede ocasionar en la competitividad de las empresas.

Otros de los tributos concertados objeto de modificación son el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, pero que a los efectos de la presente Norma Foral no tienen afección, pues no requieren adaptación alguna en la normativa tributaria vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Es reseñable, asimismo, tal y como se ha indicado en el primer párrafo, la concertación de una nueva figura tributaria, el Impuesto sobre el Carbón, introducida en territorio común por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

Por otra parte, la introducción de determinadas modificaciones en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, como consecuencia de la aprobación de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, exigen, por los motivos antes expuestos

de concertación de los Impuestos Especiales, la adaptación de la regulación foral guipuzcoana a dichas modificaciones.

Por último, la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, adiciona un supuesto de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio, que por lo anteriormente expuesto en relación a las reglas de concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido, es obligado incluirlo en la regulación foral guipuzcoana.

**DECRETO FORAL-NORMA 3/2007, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. (BOG 31-12-2007).**

A punto de finalizar el ejercicio económico y agotado el tiempo para intentar consensuar la aprobación en Juntas Generales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades acordada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria, concurría la circunstancia de que Gipuzkoa no contaba con una regulación de los elementos sustantivos del Impuesto que pudiera calificarse de armonizada con relación a la que se iba a aplicar en Álava y en Bizkaia en el ejercicio 2007. Por citar alguna de las discordancias más visibles, el tipo general de gravamen de los sujetos pasivos de este Impuesto era con carácter general el 32,6% y el 30% para las pequeñas empresas, mientras que en Álava y en Bizkaia esos tipos eran el 28% y el 24% respectivamente. Asimismo la desarmonización hubiese sido muy relevante en aspectos como los incentivos fiscales, sociedades patrimoniales y

empresas vinculadas.

Así las cosas, se estimó necesario aprobar un Decreto Foral-Norma de urgencia para corregir tal situación.

Para su elaboración se partió del texto del Proyecto de Norma Foral aprobado por el Consejo de Diputados el 4 de septiembre de 2007, incorporando al mismo las modificaciones necesarias para armonizar la regulación del impuesto con las aprobadas para el ejercicio 2007 en los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia, por ello y dado que dichas novedades ya fueron publicadas en el anterior número de Zergak no se considera necesario volver a relacionarlas.

Este Decreto Foral Norma surtió efectos desde el 1 de enero de 2007 hasta el 14 de enero de 2008, fecha en la que fue publicada en el Boletín Oficial de Gipuzkoa la *RESOLUCIÓN de 10 de enero de 2008, de la Presidencia de Las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de derogación del Decreto Foral-Norma 3/2007, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (BOG 14-01-2008)*.

No obstante, en el Decreto Foral-Norma se tiene en cuenta que aplicar efectos retroactivos a ciertas modificaciones, como la eliminación de deducciones, podía resultar en determinados casos desfavorable para el contribuyente, por lo que se introducen una serie de medidas, recogidas en las disposiciones transitorias, que permiten la aplicación durante 2007 de aquellos beneficios fiscales vigentes con anterioridad a su entrada en vigor a los que el contribuyente hubiera tenido derecho de acuerdo con la anterior normativa.

**DECRETO FORAL 137/2007**, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, que desarrolla diversas obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria.

Un desarrollo adecuado de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa exige un revisión completa de los contenidos de las disposiciones reglamentarias vigentes en el momento de su aprobación y la inclusión de nuevos contenidos acordes con las novedades introducidas en la susodicha Norma Foral 10/2006. El volumen y calado de las modificaciones que han sido precisas introducir han aconsejado llevar a cabo esta reforma a través de la elaboración de un nuevo Reglamento del Impuesto.

En la elaboración de este nuevo reglamento se ha respetado, en la medida de lo posible, la estructura y contenidos de su antecesor, incorporando aquellas novedades requeridas en atención a lo establecido en la Norma Foral 10/2006 del Impuesto, como por ejemplo, el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados, y suprimiendo aquellos preceptos conflictivos o contrarios a lo dispuesto en la nueva Norma Foral del Impuesto, como una buena parte de la regulación relativa a la deducción por adquisición de vivienda habitual, todo ello sin perjuicio de las modificaciones puntuales introducidas con la finalidad de mejorar la regulación anterior.

Este Decreto Foral se estructura de la siguiente forma: un artículo único, que aprueba el Reglamento del Impuesto; dos disposiciones adicionales que, respectivamente, aprueban, por un lado, los coeficientes de actualización aplicables en el cálculo de

las ganancias y pérdidas patrimoniales en el período impositivo 2008 y, por otro, desarrollan determinadas obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria previstos en la Norma Foral 10/2006, a través de la modificación del Decreto Foral 117/1999; dos disposiciones derogatorias; y, por último, tres disposiciones finales.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que consta como anexo del Decreto Foral, se compone de 133 artículos estructurados en siete títulos, además de varias disposiciones adicionales y transitorias.

La principal novedad en la estructura del Reglamento deriva de la inclusión de un nuevo título, el título I, dedicado a desarrollar el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados, y que concreta el contenido, duración y demás aspectos delimitadores del régimen especial.

Al margen de estas novedades evidentes, cabe mencionar respecto a las rentas exentas, las siguientes: la inclusión de un artículo regulador de las exenciones de las ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales, disposición que hasta la aprobación de la Norma Foral 10/2006 se encontraba recogida en la Norma Foral 8/1998, reguladora del Impuesto; la exigencia de cumplimiento de determinadas condiciones en el caso de las ayudas a deportistas de alto nivel; y la incorporación de reglas para la determinación del importe exento en el supuesto rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados durante una parte del año en el extranjero.

Por lo que respecta a los rendimientos del trabajo, se debe destacar la actualización de los importes de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia y del importe del multiplicando, a efectos de determinar el límite so-

bre el que se puede aplicar los coeficientes de integración, en el caso del ejercicio de derechos de opción sobre acciones. La actualización del importe de dietas y asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia entra en vigor el 1 de enero de 2008.

En cuanto a la determinación de la renta procedente de actividades económicas, las disposiciones reglamentarias se han adaptado a la nueva regulación prevista en la Norma Foral 10/2006, suprimiendo las disposiciones relacionadas con el procedimiento sectorial de la modalidad simplificada del método de estimación directa, consolidando unas reglas generales de aplicación a los contribuyentes que opten por esta modalidad simplificada y estableciendo unas reglas especiales de determinación del rendimiento neto para las actividades forestales, equivalentes al procedimiento sectorial derogado. No se han previsto, sin embargo, reglas especiales para la actividad de transporte de mercancías por carretera.

En los rendimientos del capital inmobiliario podemos citar la inclusión entre los rendimientos del capital inmobiliario a los rendimientos procedentes de la cesión de viviendas acogidas al "programa vivienda vacía" o cedidas a sociedades que se beneficien del régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con los rendimientos de capital mobiliario, se adapta la regulación como consecuencia de la no aplicación de la reducción por obtención de rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a aquellos rendimientos que forman parte de la base imponible del ahorro.

Por lo que respecta a las ganancias y pérdidas

patrimoniales, se permite considerar como vivienda habitual aquélla que reúna tal condición en el momento de la venta o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión, a los efectos de la aplicación de la exención por transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia, así como para la exención por reinversión en vivienda habitual. De esta forma, se posibilita que el contribuyente pueda dejar de residir en dicha vivienda disponiendo de un plazo adicional para la venta sin que ello suponga la pérdida de la consideración de vivienda habitual a efectos de la exención.

En cuanto a las prestaciones en especie que no tienen consideración de rendimiento del trabajo, además de actualizar el importe en el caso de comedores de empresa, se incorporan sendos artículos a efectos de regular los casos de las cantidades destinadas para habituar al personal empleado en la utilización de nuevas tecnologías, y de las primas de seguro colectivo temporal de riesgo puro para muerte o invalidez. Conviene puntualizar, no obstante, que la actualización del importe de comedores de empresa entra en vigor el 1 de enero de 2008.

En la base liquidable general se puede destacar la inclusión de un nuevo procedimiento de movilización de la provisión matemática de los planes de previsión asegurados, que entra en vigor el 1 de enero de 2008; la apertura de posibilidades de movilizar a otros sistemas de previsión social; así como la aclaración de la mecánica de aplicación de los excesos de sistemas de previsión social no reducidos por exceder de los límites fiscales previstos.

Respecto a las deducciones, se pueden destacar la adecuación de la deducción por dependencia a

la nueva normativa reguladora de las valoraciones de la situación de dependencia y el reconocimiento de la desgravación fiscal para aquellas personas que hubieran sido calificadas como dependientes en virtud de la Escala Sakontzen, cuando no vieran revalidada tal calificación en virtud del nuevo Baremo de Valoración de la Dependencia. También se puede destacar de forma especial la adaptación al esquema previsto en la Norma Foral 10/2006, de la regulación relativa a la deducción por adquisición de vivienda, resultando, de esta forma, drásticamente simplificada. En esta última deducción se incorporan referencias a los supuestos de habilitación de locales como vivienda, estableciendo que el plazo de doce meses para ser habitada por el contribuyente se comienza a computar desde la fecha de otorgamiento de la licencia de primera utilización u ocupación, y permitiendo deducir tales obras si han sido calificadas como actuación protegible. A efectos de esta deducción, se equipara la dependencia a la discapacidad, en lo que a las obras e instalaciones de adecuación efectuadas se refiere.

En la materia relativa a la gestión del Impuesto, los aspectos más reseñables son la incorporación de un nuevo artículo que regula las propuestas de autoliquidación, la supresión del artículo referido a la obligación especial de declarar de los contribuyentes que desarrollean actividades económicas al no constar esta obligación en la Norma Foral 10/2006, la modificación de las condiciones para realizar anotaciones en los libros registro en asientos resumen global para aproximarla a lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido en estos supuestos, y el desarrollo de determinadas obligaciones de información previstas en la Norma Foral 10/2006, que están relacionadas directa y especialmente con este Impuesto, como las obligaciones referidas a los sindicatos de trabajadores, a los partidos políticos y a los

contribuyentes titulares de patrimonios protegidos.

En el título dedicado a los pagos a cuenta se han recogido las modificaciones de tipos de retención e ingreso a cuenta que en el Reglamento anterior se habían introducido a través del Decreto Foral 2/2007 y se ha adecuado todo su contenido a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto. Además, se ha ampliado la obligación de declaración e ingreso mensual de retenciones e ingresos a cuenta a las Administraciones públicas cuyo último Presupuesto anual aprobado supere la cantidad de 6 millones de euros.

Por lo que se refiere a las disposiciones adicionales, además de mantener las dos que se encontraban vigentes con anterioridad, se han incorporado dos nuevas referidas, la primera, a las parejas de hecho y que precisa el significado de este término a efectos de este Impuesto y, la segunda, al procedimiento de movilización de los planes individuales de ahorro sistemático.

Y en lo que concierne a las disposiciones transitorias, cabe destacar la supresión de la disposición transitoria que ha venido regulando el régimen de compensación por adquisición de la vivienda habitual con anterioridad al 1 de enero de 1999, de forma que desaparece esta posibilidad de compensación y se consagra un régimen único de deducción por adquisición de vivienda habitual, y la inclusión de un reconocimiento de efectos fiscales a personas mayores de 60 años que, habiéndoseles calificado como dependientes en virtud de la escala Sakontzen, todavía no han sido valoradas conforme al nuevo baremo de valoración de la dependencia previsto en el Real Decreto 504/2007. Se adecua la disposición referida a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 y que hubieran estado afectos a una actividad económica a lo pre-

visto en la disposición transitoria primera de la Norma Foral del Impuesto, a efectos de limitar, también en estos casos, la aplicación de los coeficientes reductores a la parte de ganancia generada con anterioridad al 31 de diciembre de 2006. Por último, se incorporan otras cuatro disposiciones transitorias: una de ellas regula un régimen transitorio de retención de determinadas rentas del capital mobiliario; otras dos se refieren a exenciones, concretamente a ayudas para conciliación de la vida laboral y familiar y a deportistas promesa de la temporada 2006/2007; y la última, aclara que las movilizaciones entre planes de previsión asegurados se regirán por la normativa prevista en el Decreto Foral 68/2001, hasta que el 1 de enero de 2008 entre en vigor la nueva redacción del artículo 63.3 del Reglamento.

Conviene indicar, por último, que la aprobación de este Decreto Foral ha supuesto la adecuación de los distintos modelos de renta a la nueva normativa lo que se ha llevado a cabo por medio de distintas Ordenes Forales.

**ORDEN FORAL 236/2008, de 12 de marzo, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2007, así como el modelo de autoliquidación para la exacción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, regulándose el plazo y los lugares de presentación,**

Al igual que en los ejercicios precedentes, finalizado el año 2007, se cierra con carácter general el período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, devengándose el mismo el 31

de diciembre del referido año.

Las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a presentar en el año 2008 correspondientes al período impositivo 2007 tienen, sin embargo, un carácter especial, en la medida en que va a ser el primer año en que la liquidación del Impuesto se vaya a efectuar conforme a lo previsto en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y en el nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre. Ambas disposiciones han venido a sustituir, respectivamente, a la Norma Foral 8/1998 y al Decreto Foral 68/2001, que se encontraban vigentes en los períodos impositivos anteriores, y respecto a los cuales las nuevas disposiciones han introducido sustanciales modificaciones.

Los artículos 76 a 78 del Reglamento del Impuesto desarrollan lo previsto por el artículo 104 de la Norma Foral 10/2006 respecto a la obligación de autoliquidar. A este respecto, el artículo 76 del Reglamento establece que los contribuyentes del Impuesto estarán obligados a presentar y suscribir autoliquidación, cumplimentando la totalidad de los datos que les afecten, y presentarla acompañada de los documentos y justificantes establecidos o que se establezcan. En la medida en que el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está constituido por la obtención de renta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la Norma Foral 10/2006, cabe concluir que contribuyente del Impuesto será toda persona física que, en virtud de lo previsto por la normativa reguladora del Impuesto, se considere haya obtenido renta durante el período impositivo.

El artículo 77, por su parte, establece las exclu-

siones de la obligación de autoliquidar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, manteniendo un esquema de obligación de autoliquidar similar al que se aplicó durante la vigencia del Decreto Foral 68/2001.

Por otra parte, el artículo 76.2 del Reglamento establece que «los modelos de autoliquidación, así como la utilización de modalidades simplificadas o especiales de autoliquidación, se aprobarán por el Diputado o la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas, que establecerá la forma, lugares y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios telemáticos».

Teniendo ello en cuenta, se procede a dictar la presente Orden Foral aprobando las modalidades, modelos y formas de presentación de autoliquidaciones, así como los plazos y lugares de presentación, incluyendo la documentación a acompañar a las mismas.

En la presente campaña se mantienen las tres modalidades de presentación existentes en la campaña anterior, esto es, la propuesta de autoliquidación suscrita o confirmada (en adelante, modalidad confirmada), la modalidad mecanizada y la ordinaria, y dentro de esta última, en soporte papel, en soporte directamente legible por ordenador o por vía telemática.

En el ámbito de los justificantes a adjuntar a la autoliquidación, se continúa con la línea de simplificación de esta obligación, incorporando en esta campaña dos novedades que afectan a todas las modalidades sujetas a esta obligación: Por una parte, se suprime la obligación de presentar los justificantes del capital mobiliario, conste o no esta información registrada en el apartado Información fiscal on-line de la página web de la Hacienda Foral; por

otra parte, en el caso de los cónyuges y miembros de parejas de hecho constituida conforme a la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, que opten por presentar autoliquidaciones individuales, será suficiente adjuntar la documentación común a una sola de las autoliquidaciones presentadas, a fin de evitar la duplicidad en la presentación de tal documentación.

Otra novedad a destacar se da en el ámbito de la presentación telemática de particulares: Cuando en la confección de la autoliquidación no haya sido necesaria absolutamente ninguna información adicional a la registrada en el apartado Información fiscal on-line de la página web de la Hacienda Foral y ésta se transmita por medio de la clave operativa del contribuyente de forma válida, la autoliquidación se considerará presentada a partir de la citada transmisión electrónica. De esta forma, el trámite de presentación termina con la transmisión telemática y se prescinde de la obligación de acudir a la correspondiente oficina de correos u Oficina Tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa para presentar las hojas de liquidación impresas y la documentación adjunta. No obstante, aquellos contribuyentes que, aún cumpliendo los dos requisitos previstos anteriormente, hayan adquirido vivienda habitual en el año 2007, deberán cumplimentar el trámite de presentación de las hojas de liquidación impresas y de la documentación adjunta por el procedimiento descrito en la presente Orden Foral.

En materia de domiciliaciones bancarias, es novedosa la obligación de domiciliar el segundo pago, en los casos de presentación de la autoliquidación en la modalidad ordinaria, soporte papel y soporte directamente legible por ordenador. Con esta nueva previsión, en aquellas autoliquidaciones con resultado a ingresar en los que se opte por el fraccionamiento del pago, existirá obligación de domiciliar el segundo pago, cualquiera que sea la

modalidad de presentación por la que se opte. No obstante, cuando la autoliquidación se presente en la modalidad ordinaria, soporte papel y soporte directamente legible por ordenador, el ingreso de la primera parte del fraccionamiento, o el ingreso del total cuando se opte por no fraccionar el pago, se continuará efectuando en Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito, autorizados.

Por otra parte, al igual que ocurre con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, corresponde a los obligados tributarios por el Impuesto sobre el Patrimonio presentar autoliquidación e ingresar, en su caso, la deuda correspondiente, una vez devengado el mismo el 31 de diciembre del año 2007.

Por último, no cabe olvidar el deber de autoliquidación de la exacción del recurso cameral permanente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispuesto por la Norma Foral 22/1993, de 28 de diciembre, por la que se establece y regula el recurso cameral permanente, y por el Decreto Foral 14/1996, de 12 de marzo, aprobando a tal efecto en la presente Orden Foral los modelos, en soporte papel, en los que hay que realizar dicha autoliquidación.

**DECRETO FORAL 43/2008, de 27 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta de los rendimientos del trabajo y de los pagos fraccionados en las actividades económicas.**

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, contiene en su artículo 106 la tabla general de porcentajes de retención de los rendimientos del trabajo y la escala de minoración aplicable por determinados trabajadores

activos discapacitados, que permiten determinar los pagos a cuenta a efectuar en los rendimientos del trabajo. Las citadas tablas, ajustadas a la escala de gravamen y al importe de las deducciones previstas en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, fueron elaboradas teniendo también en cuenta las previsiones de incremento de precios para el ejercicio 2008. Sin embargo, el Índice de Precios de Consumo se ha incrementado por encima de las previsiones, y ello aconseja adecuar las tablas de retenciones del trabajo a fin de reducir la incidencia del incremento no previsto.

Por otra parte, determinados factores de origen interno y externo, como las perturbaciones económicas internacionales, el alza de precios del crudo y de determinadas materias primas y alimentos, el incremento del coste de las hipotecas y el ajuste en el sector de la construcción de la vivienda, han motivado una desaceleración de la economía guipuzcoana, en consonancia con la desaceleración producida en el resto de economías europeas. Con el objeto de impulsar la economía del territorio y de paliar los efectos que la desaceleración pueda producir en las economías domésticas, a través de la presente modificación reglamentaria se adoptan determinadas medidas a fin de que los contribuyentes guipuzcoanos puedan disponer mensualmente de una renta superior; medidas que deberán ser complementadas, a su vez, a través de nuevas disposiciones a incorporar a la Norma Foral del Impuesto. Las medidas que se recogen en este Decreto Foral se circunscriben al ámbito de los pagos a cuenta de los rendimientos del trabajo y al de los pagos fraccionados de actividades económicas, y se materializan en una reducción de las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo, adicional a la expuesta en el párrafo anterior, y en una reducción del importe a ingresar en concepto de pago

fraccionado, en el caso de los contribuyentes que estuvieran obligados a efectuarlo.

**Proyecto de NORMA FORAL por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias.**

El 27 de mayo de 2008 el Consejo de Diputados aprobó el Proyecto de NORMA FORAL por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias.

El citado proyecto de Norma Foral tiene por objeto introducir una serie de modificaciones en la normativa tributaria guipuzcoana motivadas tanto por razones de política económica como por razones técnicas, que obligan a dar respuesta a las circunstancias planteadas en el momento de su aprobación.

Entre las medidas más relevantes incluidas en el citado proyecto cabe mencionar las que tratan de paliar los efectos negativos de los adversos indicadores económicos en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, recogiéndose en la Norma Foral una batería de medidas que introduce modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin perjuicio de que a partir del momento de su aprobación se haga un estudio más exhaustivo de las modificaciones incluidas en la misma, las referidas al IRPF son las siguientes:

- se deflacta la tarifa del Impuesto y se incrementan la

<sup>5)</sup> World-wide-taxation system, WWT.

reducción por tributación conjunta, la deducción general y las deducciones personales y familiares;

- se aprueba una nueva deducción en cuota de 400 euros, para incentivar la actividad económica;

- se incluyen entre las rentas no sujetas las cantidades percibidas del Fondo de Garantía del Pago de Alimentos regulado en el Real Decreto 1618/2007, de 7 de diciembre, sobre organización y funcionamiento del Fondo de Garantía del Pago de Alimentos;

- se declaran exentas las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía;

- se introduce una nueva deducción por las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos, regulándose las consustanciales obligaciones de información sobre las mismas;

- se incrementa el importe mínimo de los rendimientos del trabajo exentos de la obligación de presentar autoliquidación, pasando de 9.000 a 12.000; y

- se introduce la posibilidad de destinar las disposiciones periódicas que pueda obtener el beneficiario como consecuencia de la constitución de una hipoteca inversa, a la contratación de un plan de previsión asegurado, asimilando en este caso la situación de supervivencia del tomador una vez transcurridos diez años desde el abono de la primera prima de dicho plan de previsión asegurado, a la contingencia de jubilación.

## ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

### FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA 1/2008 (DICIEMBRE 2007 – MAYO 2008)

#### I.PAQUETE FISCAL: FISCALIDAD DEL AHORRO

#### II.FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

##### II.1 Base imponible común consolidada: Desarrollo del Grupo de trabajo

#### III.IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

##### III.1 IVA aplicable a los servicios financieros

##### III.2 Paquete del IVA: Acuerdo en el Consejo

##### III.3 Modificación del sistema de IVA a fin de combatir el fraude

##### III.4 Medidas específicas de lucha contra el fraude

#### IV.IMPUESTOS ESPECIALES

#### V.AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

##### V.1 España: Exención para I+D en el Impuesto de Sociedades

##### V.2 Italia: La Comisión autoriza un programa de ayudas para promover el uso y producción del biodiesel

##### V.3 Eslovaquia: Ayudas fiscales al transporte

##### V.4 Francia: Ayudas fiscales para el fomento de inversión en pymes

##### V.5 Italia: Recuperación de ayudas de estado ilegales

#### I.PAQUETE FISCAL: FISCALIDAD DEL AHORRO

##### I.1 El contexto para la reforma

De acuerdo con el artículo 18 de la Directiva 2003/48/CE sobre la Fiscalidad del Ahorro<sup>1</sup>, la Comisión debe presentar cada tres años, un informe sobre la aplicación de la Directiva. En función de los informes, la Comisión podrá proponer al Consejo las modificaciones que resulten necesarias para garantizar la imposición efectiva más satisfactoria de los rendimientos del ahorro, así como la eliminación de toda distorsión indeseable de la competencia.

Con el objetivo de preparar este primer informe de aplicación de la Directiva, la Comisión lanzó una consulta informal para que las administraciones fiscales y los operadores del mercado aportaran su punto de vista sobre el funcionamiento de la Directiva y asesoraran sobre las enmiendas posibles a la normativa.

La consulta con los Estados miembros se ha llevado a cabo en dos grupos de trabajo de la Comisión. En el Grupo de trabajo sobre Fiscalidad Directa, los representantes de los Estados miembros comenzaron a debatir en noviembre de 2005, los aspectos de la Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro que deberían ser revisadas. El Grupo de trabajo sobre la cooperación administrativa en la fiscalidad directa, se ha encargado de una correcta implementación de la Directiva en lo concerniente al intercambio de información y transferencia de

<sup>1</sup> Directiva 2003/48/CE, de 03/06/2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DO L 26/06/2003, nº 157.

fondos, de acuerdo con lo regulado en el artículo 12 de la Directiva.

El diálogo con los operadores de mercado se lleva a cabo en un grupo creado a tal efecto. Se ha constituido un grupo de expertos sobre la fiscalidad del ahorro, European Union Savings Directive "EUSD Group" para asesorar a la Comisión en la materia. Se ha distribuido un documento de la Comisión para orientar el debate y se han llevado a cabo varias reuniones. Las asociaciones de comercio también han aportado opiniones y observaciones escritas.

En su objetivo de reflejar la opinión de los operadores de mercado sobre la implementación de la Directiva, el Grupo EUSD ha examinado entre otros, los siguientes temas:

- Referencia al titular beneficiario cuando el pago se realice a través de intermediarios. Establecer normas más precisas para verificar la residencia del titular beneficiario.
- Implementar la Directiva a los supuestos de pago de interés a entidades que teniendo personalidad jurídica o no, son transparentes a efectos fiscales.
- Una definición más clara de los pagos por intereses cubiertos por la Directiva para asegurar un trato igualitario entre los rendimientos de crédito y otros rendimientos comparables a los de crédito según los expertos y los inversores.
- Sintonizar la definición de los fondos de inversión para asegurar unas condiciones iguales para todos los fondos de esta clase.

## I.2 El documento de trabajo de la Comisión

Además del trabajo realizado con los expertos de los Estados miembros y los operadores de mercado, la Comisión preparó un documento de trabajo en vista del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea (Ecofin) de 14 de Mayo de 2008, respondiendo al mandato del Consejo Ecofin de 4 de marzo de 2008. Este texto no pretende evaluar la Directiva, sino que subraya las lagunas de la norma.

El objetivo final de esta Directiva es permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este segundo Estados miembro. El pago de intereses también puede llevarse a cabo a través de intermediarios, situación que debería asemejarse al cobro directo de los intereses por el individuo. En este sentido, uno de los mayores retos a los que se enfrentaría la Directiva sería el ofrecer un tratamiento coherente a situaciones que son comparables.

En su reforma, la Comisión se enfrenta a *diversos condicionantes*:

- Respetar la tendencia hacia la simplificación administrativa: En concordancia con los objetivos de la Estrategia de Lisboa y la iniciativa "Legislar mejor", es fundamental que las soluciones adoptadas por los Estados miembros deberían implicar la menor carga administrativa posible y evitar el uso de costes innecesarios para las empresas.
- El tiempo: Considerando que a partir de 1 de julio de 2008 se practicará una retención fiscal en cuenta del 20% en algunos Estados miembros que están aplicando un régimen transitorio, y ésta retención será elevada a

35% a partir de 1 de julio de 2011, es importante alcanzar cuanto antes un acuerdo sobre soluciones que aseguren una cobertura lo más equitativa y coherente posible, para evitar distorsiones de mercado.

- El ámbito de aplicación territorial limitado: La Comisión aún persigue el objetivo de promover la aplicación, por centros financieros no pertenecientes a la Unión, de medidas equivalentes a las aplicadas en la fiscalidad del ahorro.

Existen **tres elementos esenciales** de la Directiva que tienen una influencia decisiva en su efectividad: (i) la definición del beneficiario efectivo; (ii) la definición del agente pagador y sus obligaciones; (iii) la definición del pago de intereses.

En la reunión del Consejo Ecofin de marzo de 2008, algunos Estados miembros expresaron abiertamente su apoyo para ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva, con idea de incluir los pagos a personas jurídicas y con otros tipos de rendimiento, diferente al rendimiento de crédito.

Actualmente, la Comisión considera que los inversores individuales residentes en la Unión Europea pueden eludir la aplicación de la Directiva por dos vías:

- Acudir a vehículos de inversión para dejarlos fuera de la definición formal del beneficiario efectivo.
- Seleccionar para su cartera productos financieros que no entran dentro del ámbito de aplicación de la Directiva.

Las **soluciones** de la Comisión se centran en los tres elementos previamente mencionados:

Definición del beneficiario efectivo (individuos vs. personas jurídicas)

Si bien la extensión del ámbito de aplicación de la Directiva a las personas jurídicas establecidas en otros Estados miembros garantizaría que se dejara de eludir la aplicación de la norma en los casos previamente citados, exigiría que las administraciones fiscales destinaran recursos desproporcionados y crearía una cargas administrativas insostenibles para los agentes pagadores.

Por ello, no parece adecuado extender el ámbito de aplicación de la Directiva a los de intereses realizados a todo tipo de beneficiarios. Una solución más razonable consistiría en la aplicación del principio "look-through", o enfoque transparente.

Se trataría de que los agentes pagadores identificaran en base a la información de la que disponen, los beneficiarios individuales tras las personas jurídicas que son los inmediatos receptores de los pagos de intereses. Se podría identificar a los beneficiarios efectivos empleando las normas de la Tercera Directiva sobre el Blanqueo de Capitales<sup>2)</sup>.

Considerándose aun prematura la aplicación de este enfoque transparente a los pagos de intereses realizados a personas jurídicas situadas dentro de la Unión, el enfoque se emplearía para aquellos pagos de intereses a personas jurídicas establecidas fuera de la Unión, cuando cualquier beneficiario efectivo de esta entidad sea un individuo residente en otro Estado miembro de la Unión Europea. Esta solución no modificaría sustancialmente el actual

<sup>2)</sup> Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo (DO, L, nº 309 de 25 de noviembre de 2005).

ámbito de aplicación de la Directiva en lo que se refiere a los pagos de intereses a individuos residentes en la Unión Europea.

Definición del agente pagador y sus obligaciones

De acuerdo con el artículo 4.2. de la Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro, además de cualquier operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo, o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato, se considerará también agente pagador en el momento del pago o de la atribución del pago, cualquier entidad establecida en un Estado miembro a la cual se paguen intereses o se atribuyan para disfrute del beneficiario efectivo.

No obstante, los tres primeros años en los que se ha aplicado la Directiva, se ha evidenciado la poca efectividad de este artículo 4.2. Existe una falta de seguridad jurídica para los operadores que pagan intereses a las entidades, al no existir una lista positiva fiable que las enumere todas. Además, la norma excluye por sistema a los acuerdos legales que puedan ser transparentes a efectos fiscales (legal "arrangements"), a casi todas las personas jurídicas y las entidades consideradas "transparentes".

Para lograr que las provisiones del artículo 4.2. sean más operativas sin que ello suponga una carga administrativa adicional para los operadores económicos, una posibilidad consistiría en redactar una lista positiva de tipos de entidades que cada Estado miembro considera que deberían estar cubiertas por las disposiciones de la Directiva relativas al agente pagador. La lista se adjuntaría como Anexo a la Directiva.

No obstante, a pesar de que todas las entidades transparentes y los acuerdos queden cubiertas

por la Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro, no se asegurará un trato equivalente entre los rendimientos del ahorro obtenidos por un individuo y los obtenidos a través de estructuras intermedias. En algunos Estados miembros, existen fundaciones u otro tipo de entidades no comerciales y acuerdos, con o sin personalidad jurídica que no pueden ser definidas como transparentes. Lo mismo ocurrirá con los fondos fiduciarios y acuerdos similares. Para estos se plantean diversas posibilidades: (i) elaborar una lista positiva de este tipo de entidades; (ii) extender el ámbito de aplicación del artículo 4.2.; (iii) considerar estas entidades agentes pagadores cuando se realice la primera distribución de activos disponibles.

La definición del pago de intereses:

Actualmente, la Comisión considera que es sencillo evitar la aplicación de la Directiva, dado que los beneficiarios efectivos pueden manipular sus carteras financieras, de forma que sus rendimientos queden fuera del ámbito de aplicación de la Directiva (esto ocurre por ejemplo con los productos financieros innovadores).

La mayoría de los Estados miembros apoyaron, durante las consultas informales, incluir el principio de primacía de fondo sobre forma (del Convenio Modelo de la OCDE para evitar la Doble imposición).

Algunos expertos apoyan una definición más técnica que aporte mayor claridad a la referencia genérica "primacía del fondo sobre la forma" y que ésta se vea complementada por una lista de tipos de productos financieros que pueden ser equiparables a los rendimientos del ahorro. La lista positiva se adjuntaría como Anexo a la Directiva.

La exclusión actual de todos los Fondos que no

sean organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), es decir los fondos no armonizados (non-UCITS), es considerada ilógica por muchos expertos nacionales, puesto que indistintamente pueden invertir en rendimientos del ahorro. No obstante, la inclusión de los Non-UCITS en el ámbito de aplicación de la Directiva implicaría mayores modificaciones en el sistema de operadores del mercado. Además, los costes deberían de ser medidos en proporción a los beneficios generados. Por todo ello, la asociación de representación mayoritaria de estos mecanismos de inversión colectiva se opone a la ampliación del ámbito de aplicación del artículo 6 de la Directiva para incluir a todos los fondos no armonizados.

Este documento fue presentado al *Consejo de Ministros de Economía y Finanzas el 14 de mayo de 2008*, reunión en la que los Ministros adoptaron un breve texto de Conclusiones, y en la que no se produjeron excesivas reacciones u observaciones al documento de la Comisión. El Consejo se limitó a solicitar a la Comisión Europea que acelere los trabajos y que antes de 30 de Septiembre de 2008 presente el Informe de progreso sobre la aplicación de la Directiva 2003/48/CE sobre Fiscalidad del Ahorro tal y como establece su artículo 18. Quedó asimismo patente, que debido a la falta de homogeneidad en torno a los datos estadísticos disponibles (la Comisión ha subrayado más de una vez la reticencia de los Estados a facilitar los datos), el Informe de progreso será parcial. Por su parte, el Comisario de Fiscalidad y Unión Aduanera, László Kovács, se comprometió a presentar una propuesta legislativa en el mes de octubre.

Alemania intervino a favor de la reforma en la fiscalidad del ahorro, concentrando sus propuestas en tres puntos: (i) la extensión del ámbito de aplicación del concepto de fiscalidad del ahorro, (ii) aplicar la Directiva a las personas jurídicas; (iii) en el in-

tercambio de información entre las administraciones fiscales, los estándares deberán equipararse a los de la OCDE. Las ideas de Alemania fueron secundadas por Países Bajos, España, Dinamarca, República Checa, Francia, Irlanda y el Reino Unido. Austria y Luxemburgo por su parte, estimaron oportuno esperar al informe de la Comisión para pronunciarse a favor de una revisión legislativa a fondo, mientras que Bélgica apoya las propuestas legislativas dirigidas a ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva sobre la Fiscalidad del ahorro a las entidades jurídicas y productos de seguros, pero no a los fondos de pensiones y los dividendos de las empresas.

## II. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

### II.1 Base imponible común consolidada: Desarrollo del Grupo de trabajo

La duodécima y treceava reunión del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada (GT-BICCIS) tuvieron lugar entre los días 10 y 12 de Diciembre de 2008 y los días 14-15 de Abril de 2008<sup>31)</sup>, respectivamente.

#### *Introducción*

La base imponible común consolidada como tema de debate resurgió en septiembre de 2004 en el Consejo informal de Economía y Finanzas donde el Comisario para la Fiscalidad y Unión Aduanera presentó un documento informal sobre la base imponible común consolidada, sus ventajas y sus posibles efectos negativos en la economía de la Unión.

La posición de los Estados miembros de la Unión sobre la armonización del impuesto de sociedades y sobre la base imponible común consolidada es fir-

<sup>31)</sup> Acta de la reunión no disponible.

me y se mantienen dos bloques al respecto: (i) los Estados miembros que se niegan (Reino Unido, Irlanda, Eslovaquia, Estonia y Malta) a la posibilidad de cualquier clase de armonización fiscal, independientemente del grado y ámbito de armonización del que se trate y (ii) los Estados miembros que defienden (sobre todo Francia y Alemania) la armonización de los tipos impositivos del Impuesto de Sociedades, fijando unos tipos mínimos que eviten la deslocalización hacia países con tipos más bajos.

Para la Comisión, la propuesta sobre una base imponible común consolidada forma parte de una estrategia más amplia de la institución comunitaria, hacia una armonización que no obligue a alterar el tipo impositivo de cada Estado y se limite a crear criterios únicos para calcular la base imponible.

La tributación de sociedades produce un gran impacto en la economía de los Estados miembros y de la Unión, y es un elemento fundamental para la consecución del objetivo de la Estrategia de Lisboa de convertir la Unión Europea en la economía más competitiva y dinámica del mundo para 2010. Los obstáculos fiscales impiden que los operadores económicos puedan aprovechar las ventajas que ofrece el mercado interior. La situación se ve agravada por el hecho de que el escenario económico se ha globalizado, y muestra una cada vez mayor internacionalización de las empresas y su acomodación a la sociedad basada en las tecnologías de la información y comunicación. Estas transformaciones inciden de especial manera en el funcionamiento de los sistemas de tributación de las sociedades en la UE. La Comisión entiende que este nuevo contexto y el hecho de que, tras las sucesivas ampliaciones, las empresas deban enfrentarse a 27 sistemas impositivos diferentes, hace si cabe, más necesaria y lógica la estrategia de la Comisión para la tributación de las sociedades.

<sup>4)</sup> Desde el 1 de Enero de 2007, también Bulgaria y Rumania.

El Grupo de Trabajo se compone de 27 representantes<sup>4</sup> del nivel técnico provenientes de los Estados miembros, así como de representantes de la Comisión. Las contribuciones se realizan desde una perspectiva técnica y no se pretende ni que los Estados miembros se comprometan a adoptar y aplicar la base imponible común consolidada en el futuro, ni que expresen su posición política respecto de este tema.

La Comisión es partidaria de obtener contribuciones al debate por parte de expertos del mundo empresarial y académico; en este sentido, la primera reunión ampliada (con la participación de expertos) tuvo lugar en Diciembre de 2005.

En general, el Grupo pretende facilitar apoyo y asesoría técnica a la Comisión. En particular, sus objetivos más específicos son los siguientes:

- Lograr una definición de la una base imponible común consolidada para las empresas que operan en la Unión Europea.
- Debatir sobre los principios fiscales fundamentales
- Debatir sobre los elementos estructurales elementales de la base imponible común consolidada.
- Debatir sobre las precisiones técnicas necesarias, como por ejemplo, el mecanismo necesario para poder "compartir" la base imponible entre varios Estados miembros.

La idea inicial se basaba en que el Grupo funcionara durante tres años, con una periodicidad de cuatro reuniones anuales. No obstante, debido a la gran cantidad de asuntos a debatir que han ido surgiendo y tomando en consideración su perfil alta-

mente técnico, se han ido creando varios subgrupos. Actualmente, existen seis: (i) Subgrupo 1: Activos y amortizaciones; (ii) Subgrupo 2: Reservas, provisiones y pasivos; (iii) Subgrupo 3: Renta imponible; (iv) Subgrupo 4: Aspectos internacionales; (v) Subgrupo 5: Imposición de los grupos de empresas; (vi) Subgrupo 6: Mecanismo de reparto.

Los subgrupos debaten sobre asuntos más específicos y técnicos y elaboran actas para informar al Grupo de Trabajo.

#### *Resultados de la Reunión de los días 10, 11 y 12 de Diciembre*

Esta reunión del grupo de trabajo sobre la BIC-CIS tuvo un formato ligeramente diferente a los encuentros habituales. Mientras que el día 12, el grupo se reunió en su composición habitual (representantes de los Estados miembros), los días 10 y 11 se reunieron además de los 27 Estados miembros, los representantes de varias asociaciones y organizaciones que se interesan y trabajan en el área de la fiscalidad. Destacaron la Confederación Fiscal Europea (CFE), la Cámara de Comercio Americana (American Chamber of Commerce), la Asociación Europea de Cámaras de Comercio – EURO-CHAMBRES, o la Unión Europea del Artesanado y de la Pequeña y Mediana Empresa (UEAPME). El objetivo de esta reunión en formato “ampliado” fue el de ofrecer una oportunidad a los académicos y a los agentes activos en temas de fiscalidad para que manifestaran su punto de vista y contribuyeran respecto al trabajo del GT-BICCIS. Esta fue la tercera reunión de estas características que se celebra desde el inicio de los debates del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada. Todo ello, forma parte de la estrategia de la Comisión de llevar a cabo una consulta lo más amplia posible

antes de presentar una propuesta legislativa.

#### *Reunión con las partes interesadas y académicos (días 10 y 11)*

En general, los representantes del mundo empresarial apoyan la adopción de soluciones comprensivas y a largo plazo para eliminar los obstáculos de carácter fiscal que a menudo las empresas afrontan en el comercio intracomunitario. Obstáculos como la doble imposición, el aumento de los costes de conformidad, etc. No satisfechos con el actual esquema de imposición de sociedades aplicable en la Unión, muestran su preferencia hacia un sistema de carácter opcional, la consolidación y de ventanilla única.

En concreto, se debatieron los siguientes asuntos:

#### *Posibles elementos de un esquema técnico de la base imponible común consolidada*

Con respecto a la estructura básica y el ámbito de aplicación, algunos de los especialistas defendieron que la norma comunitaria que regulara los aspectos básicos de la base imponible común consolidada fuera un Reglamento, en lugar de una Directiva (tal y como se propone en el documento elaborado por la Comisión). A pesar de reconocer que la forma de Reglamento aportaría mayor uniformidad a la base imponible común consolidada, la Comisión alega que la base jurídica (artículo 94 del Tratado CE sobre aproximación de legislaciones) obliga a adoptar una Directiva, cuya transposición uniforme en todos los Estados miembros sería de vital importancia.

Algunos mostraron su preocupación ante la posibilidad de que un tipo concreto de transacción no encaje en el ámbito de aplicación de la Directiva,

en cuyo caso la propuesta de la Comisión recomienda acudir a los principios nacionales de contabilidad generalmente aceptados (PGCA). Consciente de que este sistema podría derivar en una base imponible no uniforme, la Comisión no descarta la posibilidad de que se definan unos principios fiscales claros en la Directiva.

Con respecto a la consolidación, parece existir acuerdo para que se aplique el mismo umbral para las empresas que opten o no por la consolidación. Asimismo, la Comisión aclaró en la reunión, que no aplicará la consolidación proporcional. Es decir, si en una filial el umbral favorable a la consolidación es superior al umbral requerido (75%), la consolidación se aplicará a la totalidad de sus beneficios.

Ante la propuesta de algunos interesados a favor de un umbral inferior a 75% (medido en derechos de voto) se debatió extensamente sobre las ventajas y desventajas de un umbral inferior (algunas partes interesadas propusieron un umbral de 50,1%):

Una de las ventajas principales sería evitar la manipulación del principio "all-in" o "all-out", es decir, la posibilidad de que se aplique la base imponible común consolidada todas las sociedades pertenecientes a un grupo o a ninguna. Un umbral de 75% permitiría al grupo de sociedades hacer operaciones de venta o compra dentro de su grupo para evitar aplicar la base imponible común consolidada, mientras que un umbral de 50,1% no permitiría margen para ello. En relación a los precios de transferencia, los defensores del umbral más bajo defendieron que cuanto menor sea el umbral necesario para la consolidación, más grupos de sociedades podrán ser incluidos en el mecanismo de consolidación, evitando más precios de transferencia. Finalmente, un umbral bajo permitiría alcanzar un equilibrio entre los intereses de los empresarios (carácter

opcional del sistema) y de los Estados miembros (que sea obligatorio para todas las compañías).

Una de las mayores desventajas de un umbral menor a 75%, sería una menor protección de los intereses de los accionistas minoritarios. Los costes transitorios de conformidad también implicarían una importante desventaja, puesto que un umbral bajo empeoraría la situación de aquellos grupos de sociedades en las que existe el temor de la implicación de muchas de sus entidades supondría un aumento de los costes de conformidad derivados del nuevo sistema.

Finalmente, con respecto a la renta extranjera, las partes interesadas se mostraron a favor del método "switch-over". Con respecto a la técnica "controlled foreign corporation" (CFC), ésta no aumentaría la competitividad de la base imponible; no obstante, la Comisión reconoce que de otra manera no se haría frente a la cuestión de los beneficios no repartidos en los países con tipos impositivos bajos.

#### Possibles elementos del marco administrativo

La Comisión presentó en este punto un documento de trabajo (CCCTB/WP/061)<sup>51</sup> que aun no había sido debatido con los Estados miembros.

En general, suscitaron preguntas los apartados del documento que se refieren a los diferentes órganos o paneles que la Comisión se propone crear. La institución comunitaria aclaró que este documento es solamente el punto de partida de debate, siendo necesaria aun la definición de muchos aspectos.

En relación al órgano central para la interpretación de la Directiva, las partes interesadas mostraron

<sup>51</sup> CCCTB: possible elements of the administrative framework [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCCTBWP061\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP061_en.pdf)

ron sus dudas respecto a su ámbito de competencias (interpretación general, así como directrices específicas para casos individuales), así como el carácter vinculante de sus decisiones (para las administraciones fiscales y los Tribunales). Este último punto estaría en relación directa con la seguridad jurídica para el contribuyente. Los especialistas provenientes de Estados Unidos subrayaron las ventajas de crear un órgano central que aportara interpretaciones comunes, uniformes, incluso no vinculantes, tanto para las administraciones fiscales como para los contribuyentes.

Por su parte, el objetivo del órgano contencioso-administrativo sería evitar que los casos sean remitidos directamente a los Tribunales. La Comisión reconoce la dificultad que los Estados miembros tendrían en aceptar un sistema semejante, por lo que podría evitarse la judicialización empleando los sistemas legales nacionales. La Comisión también aclaró que no existe voluntad de armonizar los recursos judiciales, y que establecer un Tribunal europeo para esta materia sería excesivamente costoso. También quedaría fuera del ámbito de aplicación de la Directiva, lo referente a la recaudación del impuesto y las sanciones fiscales.

El asunto de las auditorias conjuntas fue objeto de debate, sobre todo como gestionar la relación entre la autoridad fiscal principal y el resto de autoridades, para evitar centralizar la toma de decisiones.

Con respecto a la optionalidad de la aplicación de la base imponible común consolidada, el documento propone que la opción a favor de la base imponible común consolidada se realice para un periodo de 5 años. Muchos interesados consideran que esta plazo es excesivo, dado que en 5 años la situación del grupo de empresas puede variar considerablemente. La Comisión aclaró que

el sistema prevería una cláusula que permita la salida (opt-out clause) de la base imponible común consolidada.

El documento considera que el grupo de empresas debería expresar la voluntad para participar en la base imponible común consolidada tres meses antes del inicio del ejercicio fiscal correspondiente. Los expertos criticaron esta disposición que se contradice claramente con el plazo de seis meses de los que dispone la autoridad competente para admitir que el grupo de empresas puede aplicar la base imponible común consolidada.

#### Possibles elementos del mecanismo de reparto

El documento propone que el enfoque de la fórmula, basado en datos específicos de la empresa relativos al trabajo, los activos/capital y las ventas podría ser un buen punto de partida para el reparto de la base imponible consolidada. La Comisión no valora en este documento el peso de cada uno de esos factores, por considerarlo una cuestión política más que técnica. Para el reparto de la base imponible entre las diferentes jurisdicciones, se requiere presencia física de la sociedad (establecimiento permanente o filial). Cuando se trate de ventas a terceros países o Estados miembros en los que la sociedad no tenga presencia física (no WHERE sales), se aplicará la norma conocida como "spread throw-back"; significa que este tipo de "ventas" deberían ser incluidas en el factor "ventas" de las otras empresas en proporción con los otros dos factores. Finalmente, cabe destacar, que el documento prevé una cláusula de salvaguarda para los casos en los que el mecanismo de reparto resultara en una distribución no equitativa e injusta.

Todos los expertos intervinieron a favor de una fórmula uniforme e idénticamente aplicada por todos los Estados miembros para evitar la doble impo-

sición y la no imposición. Asimismo, todos se mostraron a favor de un único umbral, y de un trato igual para los ingresos no provenientes de los negocios, dado que lo contrario el sistema se complicaría en exceso.

Finalmente, un experto en representación de todos los especialistas provenientes de Estados Unidos que participaron en la reunión explicó su opinión respecto del sistema propuesto por la Comisión Europea: (i) el principio del reparto por fórmula es esencial e inexorable, puesto que no existe método más efectivo para afrontar los precios de transferencia en las economías integradas; (ii) el umbral debería ser único (50%); (iii) la fórmula compuesta por tres factores parece la más adecuada, aunque también cabría la posibilidad de optar por una fórmula compuesta por dos factores (sin el factor ventas). No obstante, las ventas constituyen un factor importante para evitar que las sociedades manipulen sus mercados.

En términos generales, el mundo empresarial se mostró en contra de la consideración de las ventas por destino, mientras que los expertos americanos se posicionaron a favor. La oposición de los empresarios se fundamenta en el peligro de manipulación del factor. Podrían elaborarse normas anti-evasión, pero añadirían complejidad al sistema.

En relación al nexo, algunos expertos de Estados Unidos criticaron que asignar los beneficios en función de un establecimiento permanente o a una presencia física de la empresa en general, implicaría el peligro de perder parte de la base imponible. No obstante, también reconocieron que el establecimiento permanente se corresponde con la forma de asignar los beneficios en base a los modelos de convenio de la OCDE. Además, algunos representantes de empresas de la Unión subrayaron que la

situación de los Estados Unidos no es completamente comparable al de la Unión Europea.

Parece que los interesados se muestran más a favor de las ventas por origen, aunque algunos expertos reconocieron que podría ser manipulado por los grupos de sociedades dado que elegirían el lugar de establecimiento permanente de la empresa en función del lugar elegido como mejor origen de las ventas.

Respecto al factor "trabajo", algunos expertos consideraron que dada la diferencia de salarios existente en la UE, podría optarse por combinar los salarios con el número de empleados de las empresas.

En el factor de "activos/capital", en opinión de los expertos de Estados Unidos, los activos tangibles deberían ser valorados en base a su valor original, dado que un activo depreciado no aportaría valor económico a la empresa. Los intangibles por su parte, serían incluidos en el factor de la propiedad por razones prácticas para evitar la manipulación en su valoración. La tradicional fórmula de tres factores refleja el valor de los intangibles.

Finalmente se abordó el asunto del efecto del uso del enfoque de la fórmula en la competencia fiscal. En general, los expertos se felicitaron porque la Comisión haya optado por este enfoque, dado que la competencia fiscal consistente en la repercusión del impuesto sobre el beneficio sin tener en consideración la actividad económica no es deseable. No obstante, un experto subrayó que el enfoque de la base imponible común consolidada afectará más negativamente al Estado miembro menos atractivo desde el punto de vista de los tipos, afectando también a la actividad económica de dicho Estado.

## Reunión de los Estados miembros (día 12)

### Posibles elementos del marco administrativo

La Comisión presentó en este punto un documento de trabajo (CCCTB/WP/061) que el día anterior había debatido con los expertos y el mundo empresarial. Muchos Estados miembros anunciaron que realizarían comentarios escritos al documento, aunque esta reunión sirvió para llevar a cabo un debate preliminar.

En general, los Estados miembros no apoyan la opcionalidad del sistema de la base imponible común consolidada, dado que sería insostenible y muy complicado de gestionar, una situación con dos sistemas paralelos. La opcionalidad perjudica además claramente a las pymes, que no disponen de los recursos de las grandes empresas para explorar los posibles beneficios de una base imponible común consolidada. En relación al instrumento jurídico elegido para regular la base imponible común consolidada, la Comisión trató de calmar los temores de algunos Estados miembros y confirmó que efectivamente, todo lo referente a la base imponible será recogido en la Directiva y no a través de normas no vinculantes. Finalmente, los Estados miembros también se muestran preocupados sobre la forma en la que asegurará la transparencia y aplicación armónica de las normas.

Otras observaciones y preocupaciones más concretas se centraron en los siguientes aspectos:

- Es importante decidir el sistema para determinar el contribuyente principal (PTP - principal taxpayer) y la administración fiscal principal (PTA - principal tax administration). Algunos expertos subrayaron la importancia de incluir un criterio de actividad económica para definir el contribuyente principal. La ausencia del

criterio económico traería como consecuencia la búsqueda de la administración fiscal más ventajosa (PTA shopping), dado que desde el punto de vista administrativo no habría armonización. La Comisión se mostró interesada en trabajar este punto y solicitó a los Estados miembros que aportaran sus observaciones escritas, dado que los empresarios no son partidarios de incluir el criterio económico en la definición del contribuyente principal.

- La Comisión no se muestra convencida de la necesidad de un enfoque y normas comunes en el área de las multas y las cargas de interés. Entiende que no todos los Estados miembros se mostrarán dispuestos a adoptar normas comunes dado que en algunos Estados ya existen las mismas normas para los individuos y las empresas. Más que una armonización de normas, se trataría de establecer unas claras reglas sobre responsabilidad dentro del grupo.
- En relación con la responsabilidad en el pago de la multas, algunos expertos indicaron que no es clara la delimitación de la misma entre la empresa contribuyente principal y su filial, y por lo tanto a veces surgirían dudas de la legislación nacional que debería aplicarse. Ante las numerosas dudas que surgen sobre todo respecto a las filiales, la Comisión defiende como principio general que la responsabilidad de la filial será proporcional a su responsabilidad en el pago del impuesto.
- La mayoría de los Estados miembros son favorables a un mismo umbral para la consolidación, siendo el 75% un porcentaje aceptable.

- Con respecto a los órganos y paneles que se pretenden crear, algunos expertos nacionales demandaron un mayor grado de detalle en la definición del funcionamiento administrativo de los mismos (en el marco de la Directiva). Asimismo, los paneles para aclarar las disputas entre los Estados miembros, solo implicarán la participación de los 3 o 4 Estados que estén envueltos en el asunto, no los 27.
- En referencia a la capacidad de recurrir, el sistema está diseñado para que ante los Tribunales del Estado miembro de la empresa contribuyente principal, pueda ser recurrida la valoración de la consolidación y el último recurso podría interponerse ante el Tribunal de Justicia Europeo. Se pretende evitar que un grupo de empresas consolidado interponga recursos en todos los tribunales nacionales en los que estuviera presente el grupo.

La Comisión desea que los Estados miembros centren sus comentarios sobre el marco administrativo en los siguientes asuntos: (i) la posibilidad de incluir el criterio económico en la definición del contribuyente principal; (ii) la extensión de un régimen común de sanciones y multas; (iii) el problema de los accionistas minoritarios en el caso de que se estableciera un umbral menor; (iv) la relación entre los diferentes paneles.

#### Posibles elementos del mecanismo de reparto

En general, las aportaciones de los expertos de Estados Unidos, animan a los Estados miembros y la Comisión a posicionarse a favor de un enfoque de fórmula compuesta por tres factores, considerando las ventas en función de su destino en lugar de su origen, sin incluir los intangibles en el factor de activos y asignando todos los beneficios sin distinc-

ciones. El sistema norteamericano podría ser el punto de partida, dado que es un método que ha funcionado correctamente durante décadas, a pesar de que lo aplicable en dicho país no es completamente extrapolable a la Unión Europea.

El debate se centró sobre todo en el contenido de los factores y su ponderación:

En el factor "trabajo", la duda es concerniente a la oportunidad de incluir el número del personal como factor. Tradicionalmente, el valor económico se calcula en valor monetario por lo que no parece adecuado considerar el número de empleados.

Algunos Estados miembros se muestran contrarios a incluir el factor ventas en la fórmula. No obstante, a pesar de las deficiencias de las ventas como factor a incluir en la fórmula, parece claro que un enfoque compuesto por dos factores sería más proclive a la manipulación que con tres.

Con respecto al factor "activos", algunos expertos nacionales defienden que los activos intangibles sean incluidos en el factor, pero la Comisión, con el apoyo de otros expertos alega que su valoración es muy complicada y muy susceptible de ser manipulada. Además, este factor ya quedaría indirectamente incluido a través de otros factores (nivel de los salarios, precio de las ventas, valor de los activos, etc.).

En relación a la cláusula de salvaguarda, algunos expertos solicitaron mayor información, sobre todo en relación a su funcionamiento práctico (definición de una situación no equitativa, el método de sustitución de un reparto injusto, etc.). En este sentido, la Comisión subrayó que el sistema ha sido ideado con asesoría de expertos de Canadá y Estados Unidos.

### Posibles elementos de un esquema técnico de la base imponible común consolidada

La Comisión ha elaborado un documento de trabajo sobre el uso de la Comitología. Recordemos que la Directiva sería una norma de carácter básico y debería ser desarrollada por normas de implementación, que se adoptarían a través del procedimiento de Comitología<sup>6)</sup>. En general, el procedimiento de Comitología no es bien aceptado por los Estados miembros para adoptar las normas de implementación en la base imponible común consolidada, en especial cuando se trate de regular asuntos que afecten a la responsabilidad del grupo. Debe tomarse en consideración además que la fiscalidad es un área que exige la unanimidad en el Consejo de la Unión Europea para adoptar las decisiones correspondientes, por lo que acudir a la Comitología podría suscitar dudas jurídicas.

La clave estaría en distinguir entre las cuestiones políticas y legales. En el ámbito político, la delegación de poderes a la Comisión en términos de medidas de implementación, debería ser incluido en la Directiva (que será del Consejo) y exigir la unanimidad. Por otro lado, las medidas de implementación adoptados por un Comité de Comitología podría adoptar la forma de Directiva de la Comisión.

<sup>6)</sup> El término «comitología» o «procedimiento de comitología» hace referencia a los procedimientos mediante los cuales la Comisión ejerce las competencias de ejecución que le son conferidas por el poder legislativo (el Parlamento Europeo y el Consejo), con ayuda de los comités de «comitología», compuestos por representantes de los Estados miembros. Dichos procedimientos se describen en la Decisión sobre Comitología, Decisión del Consejo de 28 de junio de 1999 por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión (1999/468/CE). DOUE, C n. 255, de 21.10.2006. Existen varios tipos de Comités (Comité Consultivo, Comité de Gestión, Comité de Reglamentación y Comité de Reglamentación con Control). Los Comités de Reglamentación se aplican a supuestos como éste, en casos en los que se desarrollan medidas de alcance general cuyo objetivo sea aplicar elementos esenciales de actos de base.

Finalmente, la renta extranjera y su tratamiento son cuestiones que preocupan a algunos Estados miembros, sobre todo conocer el efecto que se producirá sobre los Convenios de Doble Imposición existentes.

### III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

#### III.1 IVA aplicable a los servicios financieros

El 28 de Noviembre de 2007, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo para modificar la Directiva del IVA 2006/112/CE en relación con el régimen aplicable a los servicios financieros y de seguros<sup>7)</sup>.

Actualmente, el régimen de IVA aplicable a los servicios financieros y de seguros se enfrenta a **diferentes obstáculos**:

- Las definiciones de servicios financieros y de seguros exentos se encuentran desfasadas y son aplicadas e interpretadas de forma desigual por los Estados miembros. Esto significa que los operadores económicos se enfrentan a situaciones jurídicas complejas y diferentes prácticas en cada administración nacional, generándose inseguridad jurídica, no solo para ellos, sino también para las autoridades fiscales. Una de las consecuencias de esta inseguridad jurídica es el aumento de las demandas interpuestas ante los Tribunales. Para aportar seguridad jurídica a todos los implicados, aclarar las normas que regulan la exención del IVA es fundamental.

<sup>7)</sup> COM (2007) 747, de 28.11.2007, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen de los servicios financieros y de seguros.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0747:FIN:ES:PDF>

- El IVA oculto en la estructura de los costes de los servicios financieros y de seguros. Los operadores de este sector se enfrentan a una competencia cada vez mayor a nivel europeo (debido a la tendencia a un único mercado paneuropeo), así como frente a operadores establecidos fuera de la UE. En esta situación de competencia abierta, que se verá acentuada en un futuro con el establecimiento de un mercado europeo integrado de servicios financieros, los operadores persiguen un objetivo claro que no es otro que el de aumentar su propia competitividad. Para ello, emplean diferentes técnicas, entre otras: (i) la externalización de sus actividades (para reducir costes administrativos y laborales); (ii) la puesta en común de actividades (para compartir costes); (iii) subcontratación (se añadiría un nivel suplementario para la distribución de los seguros y de los productos financieros).

El uso de estas técnicas implica que a nivel interno se genera menos valor (puesto que es aportado por terceros independientes). En consecuencia, los servicios financieros y de seguros no pueden acogerse a la exención, debiéndose facturar el IVA.

En este contexto, la propuesta de Directiva pretende ofrecer una mayor seguridad jurídica a los operadores económicos y administraciones fiscales nacionales, reduciendo las obligaciones administrativas que deben cumplirse para aplicar correctamente las normas de exención del IVA. Asimismo, también se pretende reducir la incidencia del IVA oculto en los costes de los proveedores de servicios financieros y de seguros.

Se prevén *tres tipos de medidas* para alcanzar los objetivos mencionados en la propuesta:

- Clarificación de las normas que regulan la exención del IVA aplicable a los servicios financieros y de seguros.
- Ampliación de la opción de tributación existente, mediante la transferencia del derecho a optar de los Estados miembros a los operadores económicos.
- Introducción del concepto de grupo de reparto de costes. Este concepto permitirá a los operadores económicos realizar inversiones conjuntas y redistribuir los costes de las inversiones de grupo que estén exentas de IVA entre sus miembros.

Mediante la clarificación de las normas que regulan la exención del IVA aplicable a los servicios financieros y de seguros, se tratará de lograr una aplicación más uniforme de la exención, con objeto de ofrecer una mayor seguridad jurídica y reducir la carga administrativa a la que se enfrentan.

Concretamente, se adoptarían las siguientes medidas:

- Las condiciones para aplicar la exención del IVA se basarán en criterios económicos objetivos. De este modo, se evitará por una parte que la interpretación se fundamente en conceptos de derecho privado nacional. Por otra parte, los criterios económicos garantizarán que la exención del IVA pueda aplicarse a los nuevos servicios que surjan en el futuro.
- La exención debe abarcar la entrega de cualquier elemento que integra un servicio financiero o de seguro que forma un conjunto diferenciado y que tenga el carácter específico y esencial del servicio exento del que se trate.

- Se incluirá un concepto común armonizado de intermediación.
- Se procura una mayor coherencia con las normas de mercado interior al realizar nuevas definiciones.

Cabe destacar además, que con este ánimo de clarificación, la Directiva se acompaña de una propuesta de Reglamento<sup>8)</sup> en el que se enumeran (de forma no exhaustiva) los supuestos a los que se aplica la exención del IVA en servicios financieros y de seguros. Se incluyen entre otros, las definiciones de: seguro y reaseguro, concesión de créditos, garantía de deudas, depósito financiero, mantenimiento de cuenta, cambio de divisas, etc.

En relación a la opción más amplia de tributación, con la modificación de la normativa, será el operador económico quien decide si quiere someterse plenamente a la tributación (si el operador económico decide ejercer el derecho, podrá deducir el IVA soportado como cualquier otro operador económico). Esto significa que el sector financiero podría desarrollar su actividad en igualdad de condiciones. Hasta ahora, esta equidad no se producía dado que muy pocos Estados miembros (Alemania, Bélgica, Estonia, Francia y Lituania) permiten a las empresas el derecho a optar, variando las exigencias en cada caso.

En contraprestación, a los Estados miembros se les permitiría una mayor flexibilidad para que puedan determinar las normas de aplicación de esa opción, adaptándolas a sus estructuras nacionales de supervisión fiscal.

<sup>8)</sup> COM (2007) 746, de 28.11.2007. Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen de los servicios financieros y de seguros. <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0746:FIN:ES:PDF>

Finalmente, se introduce el concepto de grupo de reparto de costes. Implica que los operadores económicos más pequeños podrían realizar sus inversiones en común a través de agrupaciones y podrán adquirirlas en condiciones más ventajosas y redistribuirlas a sus miembros con exención de IVA.

La base jurídica de la propuesta es el artículo 93 del Tratado de la CE (medidas de armonización de legislación fiscal). La propuesta fue transmitida al Consejo y al Parlamento Europeo cuando fue presentada por el Comisario de Fiscalidad y Unión Aduanera, László Kovács el 28 de noviembre de 2007, pero aun no ha sido debatida por ninguna de estas dos instituciones comunitarias. El objetivo de la Comisión sería que las normas entraran en vigor a finales de 2009.

En principio, la propia Comisión ha reconocido que el sistema provocaría pérdidas para los Estados miembros a corto y medio plazo (no parece haber un cálculo estimado). No obstante, el ejecutivo comunitario subraya que el esfuerzo sería compensado por el aumento de la competitividad del sector.

### III.2 Paquete del IVA: Acuerdo en el Consejo

En su reunión de 4 de Diciembre de 2007, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (Ecofin) alcanzó un acuerdo político sobre el conjunto de propuestas legislativas en torno al IVA, más conocidas como "Paquete del IVA". En concreto, el Consejo aprobó una Directiva que modifica la Directiva 2006/112/CE en lo referente al lugar de imposición del IVA<sup>9)</sup>, una Directiva que modifica la Directiva 2006/112/CE en cuanto a los procedimientos de reembolso para las empresas no

<sup>9)</sup> Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. DO L 44, 20/02/2008 <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:ES:PDF>

establecidas en un Estado miembro<sup>10)</sup> y un Reglamento que modifica el Reglamento (CE) nº 1798/2003 sobre la cooperación administrativa e intercambio de información entre Estados miembros<sup>11)</sup>.

En relación a la *modificación del lugar de prestación de los servicios*, el acuerdo se produce tras una larga negociación entre los Estados miembros. Recordemos que la Comisión había presentado su propuesta el 23 de Diciembre de 2003<sup>12)</sup>. Para la preparación de la propuesta, la Comisión había realizado una consulta pública, que permaneció abierta de julio a septiembre y cuyos resultados se presentaron el 12 de Septiembre de 2003 en un Informe<sup>13)</sup>.

El objetivo básico de esta Directiva es modificar la norma básica que define el lugar de prestación de servicios (donde se encuentra el proveedor) y por

<sup>10)</sup> Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro. DO L 44, 20/02/2008. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0023:0028:ES:PDF>

<sup>11)</sup> Reglamento (CE) nº 143/2008 del Consejo de 12 de febrero de 2008 por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del impuesto sobre el valor añadido. DO L 44, 20/02/2008 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0001:0006:ES:PDF>

<sup>12)</sup> COM (2003) 822 final, 23.12.2003: Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios. Disponible en: [http://europa.eu.int/eur-lex/es/com/pdf/2003/com\\_2003\\_0822es01.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/es/com/pdf/2003/com_2003_0822es01.pdf)

<sup>13)</sup> Informe resumido sobre el resultado de la consulta sobre "El lugar de imposición del IVA aplicable a los servicios", [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/consultations\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations_en.htm) (disponible en inglés)

tanto el lugar en el que se aplica el impuesto. El mantenimiento del sistema aplicado hasta el momento, creaba distorsiones de competencia, así como riesgo de doble imposición o la ausencia de imposición en prestaciones internacionales.

Debido al aumento del número de prestaciones de servicios a distancia que pueden adquirir un carácter transfronterizo, la Directiva del IVA había sido modificada en numerosas ocasiones, para permitir que diversos servicios se gravaran en el lugar donde está establecido su destinatario. La mayoría de estas modificaciones se refieren a prestaciones cuyo destinatario es un sujeto pasivo, dado que el mecanismo para regular su imposición-inversión del sujeto pasivo o mecanismo de autoliquidación- es sencillo. No obstante, cuando se trata las prestaciones a personas que no tienen condición de sujetos pasivos, éstas estarían sujetas al IVA en el lugar donde está establecido el proveedor.

La propuesta de 2003 y aprobada por el Consejo Ecofin cuatro años más tarde, pretende modificar la norma y gravar el impuesto en el lugar donde se realiza efectivamente el consumo para las operaciones realizadas a sujetos pasivos (el denominado business to business, B2B) y la solución que trata instaurar es en efecto, el de la "ventanilla única", en línea con las modificaciones que ya se han llevado a cabo en otras ocasiones para los proveedores de servicios. Debido a la complejidad del asunto, las prestaciones a personas que no sean sujeto pasivo serán abordadas más adelante.

La redacción original del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE (antiguo artículo 9 de la Direc-

tiva 77/388/CCE) planteaba una serie de dificultades tales como el costoso y largo procedimiento de reembolso para los sujetos pasivos que no estén establecidos en el mismo Estado que el proveedor del servicio.

De acuerdo con la Directiva recientemente aprobada, la nueva norma será, que los servicios prestados a sujetos pasivos se entiendan prestados "en el lugar donde esté el destinatario de los mismos". Para determinar el lugar de la prestación de servicios, se tomaran en consideración el lugar del establecimiento del sujeto pasivo o en su defecto, el Estado miembro en el cual tenga su domicilio o su residencia habitual.

En definitiva, supondrá un cambio en el lugar de imposición del IVA en los servicios prestados de empresa a empresa (business to business); será el del Estado Miembro donde tiene lugar el consumo final. Para los servicios de empresa a consumidor (business to consumer) la regla se mantiene, es decir, el lugar de imposición continúa siendo el del Estado Miembro donde se encuentra el prestador.

No obstante esta regla general, cuando se trate de servicios prestados por una empresa al consumidor en el sector de la restauración, transporte, servicios de tipo cultural, deportivo, científico, educativos, y los servicios electrónicos (de telecomunicaciones y de radiodifusión), excepcionalmente se someterán al IVA del Estado Miembro donde esté situado el consumidor.

La adopción del acuerdo se retrasó debido a que Luxemburgo, enfrentándose al resto de los Estados miembros, expresó su firme oposición al cambio del lugar de imposición en los servicios electrónicos. Este país teme dejar de ser un Estado fiscalmente atractivo para las importantes empresas de telecomunicación y de difusión audiovisual que

está allí establecidas, como AOL o Skype, por ejemplo. Sobre la base de la propuesta de compromiso de la Presidencia portuguesa (país al que correspondía el turno en el Consejo en el segundo semestre de 2007) y tomando en consideración las condiciones exigidas por Luxemburgo para la aceptación del mismo se alcanzó el acuerdo necesario.

De esta manera, una parte de la reforma entrará en vigor el 1 de Enero de 2010. A partir de mencionada fecha, el lugar del consumo final será igualmente el lugar de imposición del IVA para los servicios prestados entre empresas (business to business), así como para determinados servicios prestados por empresas a consumidores individuales (business to citizens), de sector de la restauración, transporte, servicios culturales, deportivos, científicos, educativos.

No obstante, para los servicios electrónicos (telecomunicaciones y de radiodifusión), la norma comenzará a ser aplicada a partir de 1 de enero de 2015.

Además, se fija un sistema temporal de reparto de la recaudación que supone que durante cuatro años, el Estado Miembro donde está establecido el prestador del servicio podrá recaudar un 30% del impuesto en 2015 y 2016, y en 2017 y 2018 un 15%. La medida se aplicará íntegramente a partir del 1 de enero de 2019.

Para simplificar este reparto de recaudación se fijará un sistema de ventanilla única, lo que permitirá a las empresas declarar el IVA en el Estado Miembro en el que tenga su domicilio fiscal, aplicando los diferentes tipos en función de la localización de los servicios prestados, y será la administración tributaria de su Estado Miembro la que se encargue de distribuir la recaudación a los Estados Miembros donde se ha producido el consumo.

Antes de la entrada en vigor del nuevo sistema para los servicios electrónicos en 2015, la Comisión deberá presentar una evaluación de impacto que estudie la viabilidad de esta reforma. En principio, los resultados de la evaluación de impacto no serían vinculantes para los Estados miembros pero si se indicara un efecto negativo o muy problemático, previsiblemente el Consejo entraría de nuevo a debatir el asunto. Para Luxemburgo, que considera la aceptación del acuerdo una enorme concesión por su parte, la evaluación de impacto que presentará la Comisión antes de 2015 es de vital importancia.

Con respecto a *los tipos reducidos del IVA*, la propuesta de Directiva fue planteada por primera vez en la reunión del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas del 13 de Noviembre de 2007, pero no pudo ser adoptada debido a la oposición de Alemania y Dinamarca.

La propuesta presentada por la Comisión en julio de 2007 modificaba la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a determinadas disposiciones temporales relativas a los tipos del impuesto sobre el valor añadido<sup>14)</sup>. Concretamente, el proyecto legislativo proponía que Chipre, Malta, Polonia, República Checa y Eslovenia pudieran seguir aplicando una serie de tipos reducidos de IVA hasta 2010:

- Tipos reducidos en sectores como la restauración o la vivienda. Ello afecta a la República Checa (un tipo de 5% para los trabajos de construcción en residencias privadas), Chipre (un tipo de 5% para los servicios de restauración), Polonia (tipos de 3% y 7% para determinados servicios) y Eslovenia (tipos de 5% y

<sup>14)</sup> COM (2007) 381, de 05.07.2007, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a determinadas disposiciones temporales relativas a los tipos del impuesto sobre el valor añadido.* [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2007/com2007\\_0381\\_es01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2007/com2007_0381_es01.pdf)

8,5% para determinados servicios)

- Tipo cero o superreducido para los medicamentos, los libros y los productos alimenticios. Ello afecta a Chipre (tipo 0 para los servicios farmacéuticos y alimentarios), Malta (tipo 0 para los servicios farmacéuticos) y Polonia (tipo 0 para determinados servicios).

Estos tipos reducidos fueron negociados en el momento de la Adhesión de estos Estados miembros a la Unión Europea en 2004.

Tras el desacuerdo de noviembre, en la reunión de los Ministros en el Consejo de Economía y Finanzas de 4 de Diciembre de 2007 se logró un acuerdo unánime sobre la prórroga de estos tipos reducidos de IVA para Chipre, Malta, Polonia, República Checa y Eslovenia hasta 2010. Este acuerdo implica que los Estados Miembros implicados no tendrán que aumentar sus tipos de IVA en estos sectores a partir de enero de 2008.

Además de la prórroga de los tipos reducidos de IVA para determinados países, existe un debate de fondo sobre la reforma completa que debería acometerse del sistema europeo de tipos reducidos de IVA, encaminada a su simplificación y racionalización.

En este sentido, el Consejo adoptó en su reunión de diciembre unas conclusiones que pretenden ser una hoja de ruta (muy minimalista) que guíe a la Comisión en sus trabajos (se espera una propuesta legislativa en el segundo semestre de 2008). El texto de conclusiones adoptado difiere del inicialmente propuesto por la Presidencia en noviembre, rebajando las expectativas. Se invita al Coreper y al Grupo de trabajo de Fiscalidad Indirecta del Consejo a preparar unas conclusiones sobre el impacto económico que la reducción de tipos del IVA produce, así

como una valoración sobre si son el instrumento adecuado para crear empleo o luchar contra el empleo ilegal.

En el Consejo de la Unión Europea, hay un grupo de Estados miembros que no apoya una extensión masiva de los tipos reducidos y acepta que se establezcan y mantengan los tipos reducidos en unos sectores concretos mientras se promueva un debate global sobre la eficacia de los tipos reducidos para el fomento del crecimiento y el empleo. Otra parte de los Estados miembros reclama la posibilidad de aplicar tipos reducidos siempre que estos sean aplicados a servicios prestados localmente y no provoquen una distorsión de la competencia.

La Comisión se comprometió a apuntar los aspectos más delicados y urgentes sobre los tipos reducidos en la propuesta legislativa que presentará en el segundo semestre de 2008, como los tipos reducidos aplicados a los servicios de gran intensidad de mano de obra y los servicios de restauración. En relación a estos últimos, la situación actual es muy irregular, es de aplicación en algunos Estados miembros, mientras que otros Estados quedan privados de esa posibilidad.

### III.3 Modificación del sistema de IVA a fin de combatir el fraude

El Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (Ecofin) de 5 de junio de 2007 solicitó a la Comisión que estudiara medidas "de mayor alcance" para luchar contra el fraude del IVA. Asimismo, en su reunión de 4 de diciembre de 2007, el Consejo Ecofin instó a la Comisión a que presentara (en el

<sup>15)</sup> COM (2008) 109, de 22/02/2008, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre medidas para modificar el sistema de IVA a fin de combatir el fraude <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0109:FIN:ES:PDF>

primer trimestre de 2008) una propuesta con los resultados obtenidos de dicha reflexión. En cumplimiento de las demandas del Consejo, la Comisión hizo pública el 22 de febrero de 2008, una Comunicación sobre "Medidas para modificar el sistema de IVA a fin de combatir el fraude"<sup>15)</sup>.

Las medidas denominadas "de mayor alcance" se centran sobre todo en dos aspectos:

- La imposición de las transacciones intracomunitarias
- La posibilidad de utilización optativa de una inversión general de obligación tributaria (procedimiento generalizado de inversión impositiva o mecanismo generalizado de autoliquidación).

Para plantear este documento de análisis, la Comisión se ha basado en estudios específicos (consultor), en las respuestas obtenidas de los cuestionarios distribuidos a administraciones fiscales, en las observaciones formuladas por las empresas y en los estudios realizados por los servicios de la Comisión.

#### *Imposición de entregas intracomunitarias en el Estado miembro de partida*

Tradicionalmente, la Comisión ha defendido la aplicación del principio del lugar de origen en el IVA como el único medio para asegurar la creación de un verdadero mercado interior.

En las propuestas anteriores sobre el IVA, siempre se ha tendido a la armonización de los tipos del IVA. No obstante, los Estados miembros siempre han sido muy reticentes a la armonización y a ceder su soberanía sobre la fijación de los tipos.

Ante este contexto, la Comisión ha buscado solu-

ciones alternativas ideando un sistema de imposición de las entregas intracomunitarias. El concepto de imposición de las entregas intracomunitarias se basará en el principio de que los tipos nacionales se seguirán aplicando como hasta ahora. No obstante, en base a esta propuesta de la Comisión, se sustituiría la exención de las entregas intracomunitarias por un tipo impositivo de 15%:

- Cuando en el Estado miembro de llegada de las mercancías, el tipo impositivo aplicado sea superior a 15%, el IVA adicional pagado se acumulará a favor del Estado miembro de llegada.
- Cuando en el Estado miembro de llegada de las mercancías, el tipo impositivo aplicado sea inferior a 15% debido a la aplicación en determinados Estados miembros de uno o más tipos de IVA reducidos o del tipo nulo, el Estado miembro del adquiriente concederá crédito fiscal al sujeto pasivo que efectúa la adquisición intracomunitaria.
- Asimismo, el Estado miembro de llegada podrá recaudar el IVA que resulte de cualquier limitación aplicable al derecho del adquiriente a deducir el IVA soportado.

Con estas normas, la Comisión pretende que se eviten los falseamientos de la competencia posibles derivados de los diferentes niveles nacionales de los tipos de IVA.

En el documento de trabajo, la Comisión analiza la validez de la solución planteada:

- La imposición de las entregas intracomunitarias solucionaría el fraude del operador desaparecido, o el fraude carrusel. Sin embargo, no resolvería otros tipos de fraude o incluso

podrían incrementar las oportunidades.

- En el ámbito de la competencia, aunque se presumen no muy significativas, las diferencias fiscales entre el tipo común (15%) y los tipos actualmente aplicados por los Estados miembros podrían provocar repercusiones.
- Para los contribuyentes, las obligaciones de información necesarias para la imposición de las entregas intracomunitarias y el sistema de compensación implicarán una serie de costes. Se tratará fundamentalmente de un coste extraordinario característico del cambio.
- Calcular los costes que el sistema causaría a las administraciones fiscales no es fácil.
- Determinar el funcionamiento exacto del sistema de compensación será fundamental para los Estados miembros (a petición del Consejo, la Comisión no estudia en profundidad el sistema en este documento). La Comisión se inclina por un sistema de compensación bilateral macroeconómica basada en estados recapitulativos. La información sobre los estados recapitulativos se basaría en facturas emitidas y recibidas. El sistema de compensación incumbiría a todos los Estados miembros y a todos ellos les tocaría pagar y recibir. Según los datos de la Comisión, 16 Estados miembros serían receptores netos y 11 pagadores netos. Debe subrayarse que las entregas intracomunitarias representan entre el 10% y 20% de las entregas totales, por lo que los Estados miembros podrán seguir contando con al menos 80% de su IVA total (que es adeudado por sus propios sujetos pasivos).

Desde un punto de vista político, la cuestión más

delicada es que con este nuevo sistema, los ingresos fiscales de cada Estado miembro concreto pasarían a depender de las transferencias efectuadas por otros Estados miembros. En este sentido, para que la Comisión siga adelante en su trabajo en un sentido o en otro, los Estados miembros deben aclarar si están dispuestos a asumir esa dependencia. En caso afirmativo, la Comisión elaboraría con mayor detalle un documento de trabajo sobre el sistema de compensación. En caso negativo, quedaría como única alternativa la imposición de las entregas intracomunitarias en destino.

*Procedimiento generalizado de inversión impositiva (mecanismo generalizado de autoliquidación)*

El procedimiento general de inversión impositiva reduciría el fraude intracomunitario del "operador desaparecido", así como otros tipos de fraude, pero podría hacer surgir otros, como el del consumo no gravado y el uso incorrecto de números de identificación a efectos de IVA.

Para evitar estos nuevos tipos de fraude, deberían crearse nuevas medidas que crearían nuevas cargas a las empresas y administraciones fiscales:

- Aplicar un umbral para limitar el riesgo de consumo final no gravado. Este umbral exigiría hacer distinciones y nuevas definiciones.
- Dado que habrá que identificar a los sujetos pasivos que reúnen las condiciones para efectuar adquisiciones en el marco del procedimiento generalizado de inversión impositiva, se cargaría a los sujetos pasivos la responsabilidad de realizar esa identificación. Generalmente, los sujetos pasivos deberán combinar en paralelo el sistema normal de IVA con el de la inversión impositiva, lo cual

generará complicaciones.

- La desaparición de los pagos fraccionados, forzará la introducción de obligaciones de información compensatoria para la verificación cruzada de la información básica de los proveedores y de los adquirientes.

Para las empresas, el procedimiento generalizado de inversión impositiva generará costes adicionales que no son sencillos de calcular mientras que las obligaciones de información generan costes extraordinarios también, siendo la aplicación correcta de un umbral el asunto más complicado.

En cuanto a las administraciones fiscales, por una parte se producirían ganancias debido a la disminución del fraude relacionado con las deducciones del IVA, y por otra, habría que llevar a cabo un control específico en nuevas áreas. La obligación de presentar información más detallada exigirá nuevas formas de gestión del riesgo.

Es muy importante atender a la coherencia y armonización del sistema del IVA. Debido a que su carácter sería opcional, la introducción de un procedimiento general de inversión impositiva, significaría un alejamiento del nivel actual de armonización del que se benefician las empresas que operan en el mercado único.

Por estas razones, la Comisión considera que el sistema general de inversión impositiva, o bien debe introducirse con carácter obligatorio en toda la UE, bien debe descartarse como concepto.

En principio, la Comisión no se muestra segura que el modelo general de la inversión impositiva sea la herramienta idónea para luchar contra el fraude. La experiencia práctica, a través de un proyecto piloto en un Estado miembro podría aportar

mayores respuestas a los planteamientos del Consejo.

Las características principales del proyecto piloto serían las siguientes:

- Se trataría de un proyecto piloto para la introducción de un sistema de inversión impositiva general obligatoria.
- El Estado miembro que se preste voluntario debería tener una economía lo bastante grande como para ser representativa, pero no de abrumadora importancia como para que repercuta en el comercio intracomunitario.
- El proyecto piloto se desarrollaría durante un determinado periodo de tiempo (al menos cinco años), suficiente para obtener resultados, pero no excesivo, para evitar que el cambio de un sistema a otro cree consecuencias desproporcionadas.
- A través del proyecto piloto, se deberá demostrar:
  - En que medida la inversión impositiva limita y reduce el fraude
  - En que medida existe peligro real de aparición de nuevos tipos de fraude, así como medidas más idóneas para contrarrestarlo.
  - Costes para empresas y administraciones fiscales.

En este sentido, la Comisión demandaba al Consejo su punto de vista sobre los diversos temas planteados en el documento de trabajo. Concretamente, el Consejo debía opinar sobre la oportunidad de poner en marcha un proyecto piloto para conocer si el sistema general de inversión impositiva

es la respuesta adecuada. En el caso de mostrar acuerdo con la opción del proyecto piloto, el Consejo debería pedir expresamente a la Comisión que comienzara con los trabajos preparatorios a tal efecto.

En la reunión de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea de 4 de marzo de 2008, los Estados miembros no lograron un acuerdo sobre un texto de Conclusiones en relación a estas medidas para luchar contra el fraude en el ámbito del IVA, y más concretamente en torno al sistema general de inversión impositiva, muy defendida por Alemania y por Austria, pero denostada por el resto de Estados miembros.

En un nuevo encuentro del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (Ecofin) que tuvo lugar el 14 de Mayo de 2008, se constató nuevamente la división entre los Estados miembros. A pesar de que Austria – a favor de la iniciativa de la Comisión - se había prestado como Estado miembro para poner en marcha el proyecto piloto, los Estados miembros no fueron capaces de adoptar unas conclusiones sobre las mejores formas de luchar contra el fraude fiscal en el IVA. Eslovenia, Estado miembro que ostenta la Presidencia de la Unión Europea en este primer semestre de 2008, consideró que carecía de sentido aprobar un texto de Conclusiones que no hiciera referencia al proyecto piloto sobre el sistema general de inversión impositiva. Por otro lado, el Ministro de Finanzas de Eslovenia y por tanto Presidente de turno del Ecofin, Andrej Bajuk, indicó que desde un punto de vista de las normas formales de procedimiento, el Consejo podría haber invitado, por mayoría simple, a la Comisión para que explorara junto con Austria la posibilidad de lanzar el proyecto piloto. No obstante, para que posteriormente el proyecto se trasladara a la realidad, la unanimidad de todos los Estados miembros sería indispensable. Entre los Estados miembros que se opu-

sieron frontalmente a la puesta en marcha del proyecto piloto destacaron España, Portugal, Estonia y República Checa. Alemania por su parte, apoya a Austria, porque considera que la adopción de medidas convencionales para luchar contra el fraude del IVA<sup>16)</sup> no son suficientes. El Ministró de Finanzas de Alemania, Peer Steinbrück recordó que algunos Estados miembros ya aplican el sistema de inversión impositiva en algunos sectores, como el Reino Unido en el área de los teléfonos móviles. Entre los países que también apoyaron la voluntad de Austria se encuentran, además del Reino Unido, los Países Bajos, Suecia y Finlandia.

### III.4 Medidas específicas de lucha contra el fraude

En su Comunicación de 31 de mayo de 2006<sup>17)</sup>, la Comisión abordó la estrategia a seguir para luchar de manera coordinada contra el fraude fiscal. En dicha Comunicación, por lo que respecta al fraude del IVA, la Comisión proponía una distinción entre las medidas convencionales (destinadas a reforzar el sistema del IVA sin modificar sus principios) y otras medidas más ambiciosas que afectarían a los fundamentos de la recaudación del IVA.

Las medidas "más ambiciosas" son entre otras, las referidas en el punto anterior. Debido a que éstas medidas entrarían en vigor a largo plazo, el Consejo invitó en su reunión de 5 de Junio de 2005, en cuanto a medidas convencionales se refiere, a poner en práctica algunas de ellas, una vez fueran discutidas en el Grupo de expertos para la

<sup>16)</sup> Punto 3.3. Informe de Fiscalidad 1/2008.

<sup>17)</sup> COM (2006) 254 final. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social europeo relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ES:PDF>.

estrategia contra el fraude fiscal. Entre las medidas que ha discutido el Grupo de expertos, el Consejo ha seleccionado cuatro, dos de las cuales son abordadas por propuestas presentadas el 17 de marzo de 2008 por la Comisión Europea<sup>18)</sup>.

Actualmente, el plazo transcurrido entre el momento en el que la operación intracomunitaria es realizada y la información sobre la misma es puesta a disposición del Estado miembro en el que el IVA es devengado oscila entre los tres y seis meses. Se pretende que en el marco de la propuesta de modificación de la Directiva del IVA 2006/112/CE y el Reglamento nº 1798/2003, este margen sea reducido a entre uno y dos meses, permitiendo una detección más rápida del fraude.

Concretamente, la Comisión ha propuesto:

- Armonizar y reducir a un mes el periodo para que los sujetos pasivos realicen la declaración de las operaciones intracomunitarias que impliquen la entrega de bienes y la prestación de servicios intracomunitarios.
- Reducir de tres meses a un mes el periodo de transmisión de la información entre los Estados miembros.
- Recopilar mensualmente la información sobre las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios a un proveedor establecido en otro Estado miembro y en relación con las

<sup>18)</sup> COM (2008) 147 final, de 17/03/2008. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias y Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CE) n. 1798/2003 a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0147:FIN:ES:PDF>

cuales el adquiriente sea deudor del impuesto. Para ello, los adquirientes o destinatarios que lleven a cabo dichas operaciones por un importe superior a 200.000 euros por año natural tendrán la obligación de presentar sus declaraciones del IVA mensualmente. Este umbral se ha fijado con la intención de que las empresas que realizan adquisiciones intracomunitarias de forma ocasional o por importes muy pequeños no estén sujetas a obligaciones adicionales, y teniendo en cuenta lo que se consideran importes significativos en materia de fraude.

- Simplificar los procedimientos de presentación de los estados recapitulativos en los Estados miembros en los que son anormalmente complejos, a fin de reducir la carga que esa presentación puede acarrear para las empresas.

La propuesta ha sido transmitida al Consejo y al Parlamento Europeo aunque aun no se ha dado comienzo al debate.

#### IV. IMPUESTOS ESPECIALES

El 14 de Febrero de 2008, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales<sup>19</sup> El documento pretende una revisión total de la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (bebidas alcohólicas, labores del tabaco e hidrocarburos).

La modificación fundamental se debe a la implantación del Sistema de Circulación y Control de Im-

<sup>19</sup> COM (2008) 78, de 14/02/2008, *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales*. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0078:FIN:ES:PDF>

puestos Especiales (Excise Movement and Control System, EMCS). Este sistema contribuirá a abordar el fraude en los impuestos especiales a través de la creación de medios más rápidos y eficaces para el intercambio de información entre las autoridades. Entraría en funcionamiento a partir de abril de 2009, y para ello necesita un marco jurídico adecuado.

Fundamentalmente, las disposiciones referentes a la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales deben adaptarse, para que quede sujeta a los procedimientos del nuevo sistema. Las modificaciones crearían un nuevo entorno simplificado y sin soporte papel, permitiendo a las autoridades adoptar mecanismos más integrados, rápidos y orientados a prevenir el riesgo.

Además de las modificaciones relativas a EMCS, se han considerado necesario revisar la redacción del texto, mejorar su articulación, suprimir las disposiciones no pertinentes y atender a los nuevos conceptos existentes. También pretende la liberalización de las normas actualmente aplicables a las bebidas alcohólicas adquiridas en un Estado miembro trasladadas a otro. Finalmente, la Comisión entiende que es tiempo de simplificar y modernizar los procedimientos relativos a los impuestos especiales, con objeto de reducir obligaciones de los operadores, especialmente los operadores transfronterizos.

Debido a la envergadura de todas las reformas mencionadas, la Comisión ha considerado que la opción más adecuada es remplazar la Directiva 92/12/CEE en su integridad.

El Sistema de Circulación y Control de Impuestos Especiales (EMCS) fue ideado para contrarrestar los fallos del sistema actual (basado en papel) para el sistema de control de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. El EMCS contribuirá a la reducción de

los costes relativos a los intercambios, dado que las garantías destinadas a cubrir los derechos serán emitidos rápidamente.

El sistema informatizará la declaración, el control y el cumplimiento de las formalidades aplicables a los productos sometidos a impuestos especiales, y que circulen en régimen de suspensión en la Unión Europea. Concretamente:

- Permitirá a los Estados miembros y a los operadores realizar una supervisión electrónica en tiempo real de la circulación de productos
- Reducirá el tiempo necesario de retención de carácter liberatorio para los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales.
- Prestará a las administraciones encargadas de los impuestos especiales, los instrumentos necesarios para luchar eficazmente contra el fraude, a través de un enfoque de los controles más integrado, más rápido y orientado al riesgo.

Con respecto a los **movimientos que se encuentren fuera del régimen de suspensión**, y destinados a objetivos privados o comerciales, se pretende simplificar y liberalizar las normas aplicables a los movimientos intracomunitarios de productos (especialmente alcohol) sobre los cuales el impuesto especial ya ha sido pagado en un Estado miembro.

Para los consumidores privados, se clarifican las normas existentes que se aplican a la circulación de bienes de un Estado miembro a otro, y alienarlas con el principio del mercado interior, según la cual, los productos adquiridos por personas privadas para su consumo privado deberían ser gravados en

el Estado miembro de compra.

En el caso de la circulación de bienes con objetivo comercial, la Comisión propone mantener el principio según el cual el impuesto especial es devengado en el Estado miembro de destino, pero armonizando y simplificando los procedimientos en ese Estado miembro.

La propuesta legislativa fue transmitida por la Comisión el 14 de febrero de 2008 al Consejo y al Parlamento Europeo pero los debates aun no se han iniciado.

## V. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

### V.1 España: Exención para I+D en el Impuesto de Sociedades

El 13 de Febrero de 2008, la Comisión Europea autorizó un programa de ayudas consistente en la reducción del impuesto de sociedades sobre activos intangibles<sup>20)</sup>.

La medida concede una reducción del 50% sobre los ingresos procedentes de ciertos activos intangibles. Forma parte del sistema general aplicado para determinar la base del Impuesto sobre sociedades. Al reducir los ingresos de los activos intangibles se reduce la base impositiva, siendo de esta manera, el impuesto que pagan las empresas, menor del que hubieran tenido que pagar si no se beneficiaran de la medida.

Pueden acogerse a la exención los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de: (i) patentes; (ii) dibujos y modelos; (iii)

<sup>20)</sup> N480/2007. Reducción del impuesto sobre activos intangibles

planos; (iv) fórmulas o procedimientos secretos (se incluyen los ingresos procedentes de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas). Esta lista es exhaustiva.

Las condiciones que deben cumplir los beneficiarios son:

- Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión. Esto significa que la entidad cedente ha asumido los riesgos y beneficios derivados de la creación del activo intangible.
- Que el cessionario utilice los derechos en el desarrollo de una actividad económica y no a efectos de evasión fiscal.
- Que el cessionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal;
- Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos;
- Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión;
- Cuando se trate de entidades sujetas al régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.

La Comisión ha considerado que todas las empresas, con independencia del tamaño y sector,

pueden acceder a la exención fiscal, que no habrá restricciones con respecto a la localización de las actividades elegibles y que la administración pública no tiene poder discrecional sobre la aplicación de la medida, al tratarse de criterios objetivos y definidos en las normas.

El presupuesto total que dedicará el Estado a la medida no es limitado y se basa en la reducción de la base imponible y no en la reducción del tipo impositivo. Es por ello, que la Comisión ha concluido que la exención fiscal se enmarca en la lógica del sistema impositivo español y que proporcionará un incentivo a las empresas que inviertan en I+D.

## V.2 Italia: La Comisión autoriza un programa de ayudas para promover el uso y producción del biodiesel

El 12 de marzo de 2008, la Comisión Europea autorizó un régimen de ayudas consistente en reducciones fiscales para la producción y el uso del biodiesel<sup>21)</sup>. La autorización prorroga para un periodo de 4 años (2007-2010) un régimen previamente aceptado por la Comisión (en 2001). El presupuesto estimado es de 384 millones de euros.

Bajo el programa notificado, una cuota anual de 250.000 toneladas de biodiesel podría beneficiarse de un tipo de 20% del impuesto especial aplicado al gasóleo de automoción. Cualquier productor de biodiesel de la Unión Europea podría apuntarse al programa y ser elegible para beneficiarse de la reducción fiscal. El contingente sometido a la reducción fiscal será repartido entre los productores en proporción a sus cifras de producción real, de manera que solo una fracción de la producción total

<sup>21)</sup> N 326/2007, Riduzione della tassazione sul biodiesel [http://ec.europa.eu/community\\_law/state:aids/comp-2007/n326-07.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/state:aids/comp-2007/n326-07.pdf)

de biodiesel de cada productor se beneficiará de la reducción.

Al mismo tiempo, las autoridades italianas introducen una obligación de provisión de biocarburantes, consistente en que todos los productores de gasolina y gasóleo del mercado italiano deberán poner o destinar al consumo una mínima cantidad de biocarburantes. Desde el 1 de enero de 2008, los biocarburantes deben representar el 2% del volumen total de las entregas realizadas en el año anterior. Si estos parámetros no son respetados, el productor estaría sujeto a sanciones. La reducción fiscal constituye una medida temporal destinada a facilitar la transición a un régimen que será obligatorio a partir de 2010.

En la Unión Europea, la combinación de una obligación de suministro con una reducción de impuestos es novedosa, y por ello es difícil calcular sus efectos sobre el mercado. A pesar de las incertidumbres, la Comisión ha considerado que no existe un riesgo de sobrecompensación dado que la reducción fiscal solo se aplicará al biodiesel que entre en el mercado, pero no a las diferencias en los costes de producción.

Tradicionalmente, la Comisión ha autorizado los programas de apoyo a la producción y consumo de biocarburantes siempre que se demostrara que la ayuda no sobrepasa la diferencia entre el coste de producción y el coste en el mercado del combustible. En este sentido, ha considerado que el programa de ayudas italiano garantiza la ausencia de sobrecompensación.

### V.3 Eslovaquia: Ayudas fiscales al transporte

La Comisión Europea autorizó el 2 de Abril de 2008, unas ayudas al transporte ferroviario y por vía navegable en Eslovaquia, consistentes en una

reducción y una exención del impuesto especial sobre el carburante respectivamente. Las ayudas vienen aplicándose desde mayo de 2004 y su duración es de 10 años.

Mediante estas ayudas, las autoridades eslovacas tratan de reducir la diferencia entre los costes soportados por los distintos medios de transporte. En el caso del transporte ferroviario y por vía navegable, se soportan costes complementarios, principalmente los costes de estibación y trasbordo. Al mismo tiempo, implican unos costes externos más reducidos ya que provocan menos accidentes, e inciden en menor medida en el cambio climático y en la polución atmosférica, lo que favorece al conjunto de la sociedad. Por último, contribuyen a aliviar el tráfico por carretera.

La Comisión estima que estas ayudas son compatibles con el artículo 73 del Tratado CE y con el Reglamento CEE nº 1107/70 del Consejo relativo a las ayudas concedidas en el sector de los transportes por ferrocarril, por carretera, y por vía navegable. Asimismo, ha considerado que se cumplen los objetivos y criterios de la Directiva 2003/96/CE sobre imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

### V.4 Francia: Ayudas fiscales para el fomento de inversión en pymes

El 11 de marzo de 2008, la Comisión Europea ha decidido autorizar el régimen fiscal francés sobre la reducción del Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna (ISF, Impôt de Solidarité sur la Fortune)[22, incluido en el paquete fiscal adoptado por el gobierno francés en agosto de 2007. Es un programa de ayudas para incentivar la inversión en las pymes.

El régimen prevé una reducción del impuesto en el caso realizar inversiones directa o indirectamente

en pymes (fondos de capital riesgo, holdings, etc.). Su objetivo es favorecer las actividades de las pymes, animando a los inversores a que las provean de fondos de capital riesgo. Igualmente, el programa aspira a fomentar el desarrollo de las actividades de "business angels". La reducción del impuesto se limita a 50.000 euros anuales y es proporcional a la inversión realizada, variando además de la modalidad de la inversión (el nivel de reducción del impuesto es menor en los fondos de inversión). El coste aproximado del programa para el Estado asciende a 445 millones de euros. Se estima no obstante, que generará alrededor de 635 millones de euros en inversiones en pymes.

La Comisión, tras analizar la compatibilidad del régimen con las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales y capital riesgo para pequeñas y medianas empresas, ha considerado que las distorsiones de la competencia a las que inducirá el programa son limitadas, dado que el régimen crea unas condiciones próximas al mercado, ofreciendo una variedad de inversiones, siendo todas elegibles para la reducción fiscal. Los contribuyentes de ISF pueden invertir directamente en la pyme, a través de un fondo de inversión o a través de empresas holding. Por todo ello, la Comisión ha concluido que el régimen francés favorecerá la inversión en capital riesgo y mejorará la actividad de las pymes.

#### V.5 Italia: Recuperación de ayudas de estado ilegales

El 11 de Marzo de 2008, la Comisión Europea finalizó el procedimiento de investigación formal abierto en mayo de 2007 contra Italia relativo a unas ayudas derivadas de la Ley de Finanzas italiana de 2004.

Esta ley permitía a antiguos bancos públicos liberarse de las plusvalías latentes generadas a lo

largo de su privatización pagando un 9% en lugar del 37,25% (tipo general) del Impuesto de Sociedades. Los bancos públicos fueron privatizados en los 90. Según la Comisión, la Ley de Finanzas italiana otorgaba una ventaja competitiva a los bancos en cuestión, ya que mejoraba su valor económico de cara a los inversores y a las empresas interesadas en su adquisición. Asimismo la Comisión consideraba que este régimen no estaba justificado ya que sólo favorecía a los bancos que habían sido privatizados, y no promovía nuevas reestructuraciones de empresas.

La Comisión ha constatado que de acuerdo con el régimen fiscal, nueve grupos bancarios alienaron el valor de sus activos sobre las plusvalías realizadas gracias a la reestructuración bancaria. El valor global de las plusvalías podría ascender a 2.000 millones de euros. La Comisión ha ordenado la recuperación de la cantidad de 123 millones de euros que correspondería a la diferencia entre el tipo impositivo del 9% aplicado y aquel (37,25%) que los bancos deberían haber aplicado conforme al régimen general de reevaluación fiscal de la Ley de Finanzas de 2004.

### VI. PUBLICACIONES

#### VI.1 Informe de Actividades en 2007

El 30 de Enero de 2008, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera publicó el "Informe de actividades de la Unión Europea en el ámbito de la fiscalidad en 2007".

Como todos los años, este Informe realiza un pormenorizado repaso de las actividades más destacadas de todos los ámbitos de la fiscalidad.

En la fiscalidad directa destaca sobre todo los trabajos desarrollados en el área de la base imponi-

ble común consolidada del Impuesto de Sociedades, así como la Fiscalidad del ahorro, los precios de transferencia y el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

En el ámbito de la fiscalidad indirecta destacan muchos temas relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, tales como: los tipos reducidos de IVA, el régimen especial del IVA aplicable a los servicios financieros y de seguros, la aprobación del "Paquete del IVA", así como un repaso de los asuntos relativos a este impuesto que quedarían pendientes para un futuro. También se realiza un repaso de los avances habidos en el área de los Impuestos Especiales (sobre todo, alcohol y energía).

Finalmente, otros temas abordados son las ayudas de estado de carácter fiscal y la enumeración de las sentencias del Tribunal de Justicia Europeo y de las consultas públicas llevadas a cabo en el área fiscal.

El texto completo del Informe puede consultarse en:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/info\\_docs/tax\\_reports/report\\_activities\\_2007\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/info_docs/tax_reports/report_activities_2007_en.pdf)

## VI.2 Taxation papers

El objetivo de la serie "Taxation papers" publicado por la Comisión Europea es difundir los resultados de la labor de análisis de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea y contribuir al debate sobre la fiscalidad en la Unión Europea.

Son documentos de trabajo elaborados por el personal de la Comisión así como por expertos en la materia que colaboran con la institución comunitaria.

Los últimos trabajos publicados son:

- Taxation paper nº 11: "Corporate tax policy and incorporation in the EU". Escrito por Ruud A. de Mooij and Gaëtan Nicodème (12/03/2008)
- Taxation paper nº 10: "A history of the 'tax package': The principles and issues underlying the community approach. Escrito por Philippe Cattoir (15/12/2006)

Todos ellos disponibles en:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/index_en.htm)



# E

## studios y Colaboraciones

### **LA LUZ AL FINAL DEL TUNEL: A PROPÓSITO DE LAS CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL DEL TRIBUNAL DE LUCEMBURGO SRA. KOKOTT DE 8 DE MAYO DE 2008**

IÑAKI ALONSO ARCE<sup>(\*)</sup>

El pasado 8 de mayo de 2008 se han conocido en audiencia pública celebrada en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con sede en Luxemburgo, las conclusiones emitidas por la Abogada General Sra. Juliane Kokott en relación con la cuestión prejudicial elevada ante el Tribunal comunitario por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a la capacidad normativa de las instituciones forales en materia de Impuesto sobre Sociedades y su adecuación con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

La mencionada cuestión prejudicial, en realidad, siete cuestiones prejudiciales elevadas en otros tantos recursos judiciales por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, todas ellas de idéntico contenido, versa sobre el carácter de medidas regiona-

les de las normas fiscales aprobadas por los Territorios Históricos vascos y, por tanto, sobre su encaje en el concepto comunitario de ayudas de Estado.

Como la propia Abogada General pone de relieve en sus conclusiones, ello proporciona al Tribunal de Justicia la ocasión de desarrollar la jurisprudencia que inició en la sentencia Azores. En concreto, debe precisar qué requisitos ha de exigirse a la autonomía de las entidades regionales y locales para poder calificar sus normas fiscales de medidas propias, no incluidas en el marco estatal.

Hay que recordar, para situarnos, igualmente, cuál era el alcance de la duda planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al de Luxemburgo en estas cuestiones prejudiciales, que, por lo que hace al Territorio Histórico de Bizkaia, se

---

(\*) Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia

encontraba formulada de la manera siguiente:

«Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A), 37 y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.»

Y obviamente, esta pregunta que eleva la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas parte de una situación a la que había llegado la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades y el propio régimen de Concierto Económico después de diversos problemas de interpretación del mismo.

Por tanto, para evaluar adecuadamente la importancia de las Conclusiones de la Abogada General en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 que tienen por objeto una petición de decisión prejudicial del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los recursos interpuestos por la Comunidad Autónoma de La Rioja, por la Comunidad Autónoma de Castilla y León y por la Unión General de Trabajadores de La Rioja contra diversas Normas Forales de las Juntas Generales de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 2005 que aprobaban ciertas normas en relación con el Impuesto sobre Sociedades, debemos en primer lugar contextualizar el pro-

blema planteado exponiendo los antecedentes que nos han traído hasta esta situación.

## I. INTRODUCCIÓN: EL MARCO DEL CONCIERTO ECONÓMICO.

La evolución del Concierto Económico siempre ha estado marcada por los problemas de relación con otras instituciones del Estado, en algunos momentos, los representantes de la Administración central, y en otros, con los de otras Comunidades Autónomas o instancias diferentes de otras partes del Estado español, y también, muchas veces, por los problemas de comprensión de la realidad del Concierto Económico y de su alcance y verdadera naturaleza.

Desde 1981, por no remontarnos más allá en el devenir histórico, la transformación social y económica de los Territorios Históricos del País Vasco y de la propia Comunidad Autónoma, creación jurídica nacida del Estatuto de Gernika, ha sido posible, en gran medida, gracias a la autonomía y a la responsabilidad económica y financiera que ha tenido el País Vasco en virtud del Concierto Económico.

El establecimiento de las Haciendas Forales, su crecimiento, su implicación con los problemas del País y su decidida apuesta por un marco de cercanía con los contribuyentes, de prevención de los problemas (más que de represión de conductas ya realizadas) y de diseño de una normativa tributaria adaptada a la dimensión y a las peculiaridades de nuestro territorio son, sin duda, los principales activos que ha dejado el desenvolvimiento del Concierto Económico en los últimos casi treinta años.

Quizás el ejemplo más destacado de este buen hacer por parte de nuestras instituciones forales lo tenemos en la aprobación en el año 2005 en los tres Territorios Históricos de unas nuevas Normas Fo-

rales Generales Tributarias, que establecen el marco general de desarrollo de nuestros sistemas tributarios, atendiendo a unos parámetros de simplificación, cercanía y adecuación a los tiempos en que vivimos, que pretenden vehicular la función de recaudación tributaria de nuestras Haciendas Forales con la máxima eficacia y con la clara intención de prevenir el fraude, de luchar contra él (cuando ya se ha producido) y de establecer un marco de confianza y de seguridad jurídica en el que los diferentes operadores puedan tomar sus decisiones económicas y vitales con la mayor tranquilidad.

Ahora bien, no debemos ocultar que también se han producido problemas en relación con el Concierto Económico, poniendo en tela de juicio ese clima de seguridad y confianza que se empeñan en construir las Haciendas Forales, ni que se han vivido momentos muy delicados, en los que, por motivaciones de una índole o de otra, la estabilidad y la aplicación del régimen concertado han estado en entredicho, ni tampoco que desde el año 2005 quizás estamos viviendo una situación en la que se han disparado todas las alarmas en defensa de nuestro autogobierno garantizado por el Concierto Económico.

## II. LOS PRIMEROS PROBLEMAS.

En los primeros años tras la aprobación del Concierto Económico, los problemas fundamentales se produjeron en relación con la Administración del Estado y se referían más a aspectos financieros del cálculo y determinación del Cupo que debía pagar el País Vasco como contribución a las cargas no asumidas, que a aspectos puramente tributarios o relacionados con el ejercicio de las competencias normativas que el Concierto Económico atribuye a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

Así, basta recordar que no pudo aprobarse la primera Ley quinquenal de Cupo hasta 1988, año en que vieron la luz dos Leyes, una que se refería a los Cupos correspondientes a los años 1982-1986 y otra, ya con vocación de futuro, en relación con los Cupos del quinquenio 1987-1991, con lo que podemos darnos cuenta de las dificultades que se produjeron en los momentos iniciales de vida del primer Concierto Económico aprobado tras la recuperación de la democracia.

En 1988, como es de sobra conocido, comienza la época en la que los Territorios Históricos desarrollan por vez primera su autonomía normativa en relación con determinados impuestos, ya que hasta ese momento la normativa foral no tenía demasiados elementos de diferenciación respecto a la vigente en territorio de régimen común, cosa lógica si se tiene en cuenta que nos encontramos con el período de tiempo de creación, establecimiento y consolidación de la infraestructura hacendista de los Territorios Históricos.

Las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988, 1993 y 1995 son los exponentes más evidentes de una política fiscal autónoma en materia de tributación empresarial, desarrollada durante una época económica muy difícil para el tejido industrial y empresarial del País Vasco, sumido en una profunda depresión y ante el que las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco comenzaron a desarrollar una política anticíclica en la que el componente tributario tuvo una importancia destacada.

Si la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco otorgaban a nuestras instituciones forales la posibilidad de desarrollar una política fiscal autónoma, respetando una serie de normas de armonización previstas en el

propio Concierto Económico, tales instituciones comenzaron a ejercer esas competencias, tratando con ello de favorecer el desarrollo del país y la superación de la crisis.

Estas Normas Forales introdujeron en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sobre todo, en el Impuesto sobre Sociedades importantes incentivos para la capitalización de las empresas, para la renovación de su inmovilizado y para el desarrollo de nuevas actividades, suponiendo un complemento de la normativa vigente en aquel momento en materia de Impuesto sobre Sociedades, que no era sino una transposición punto menos que mimética de la normativa estatal.

Estos incentivos, de mayor o menor calado, se inspiraron en experiencias de otros Estados europeos, y también en prácticas que se habían desarrollado o se fueron desarrollando paralelamente por parte de la Administración del Estado, si bien, su repercusión pública fue muy importante, por dos razones fundamentales: primera, porque las propias instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco se encargaron de hacer públicos sus proyectos normativos y los programas que se habían diseñado para fomentar económica y fiscalmente el desarrollo del País Vasco, poniendo quizás un excesivo énfasis en la difusión pública de los mismos; y segunda, porque determinados sectores políticos y económicos fuera del País Vasco se sintieron amenazados por la forma en la que se había producido el desarrollo de las competencias normativas de los Territorios Históricos al amparo del Concierto Económico.

En este segundo grupo podemos encontrar tres agentes que reaccionaron de manera, incluso virulenta, en algunos casos, contra el ejercicio de competencias normativas por parte de las instituciones forales del País Vasco, competencias que por otro

lado no eran sino el resultado de la aplicación de lo dispuesto en el Concierto Económico, con basamento en la Disposición Adicional Primera de la Constitución y en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco: la Administración del Estado; las Comunidades Autónomas limítrofes; y determinados estamentos económicos de las mencionadas Comunidades Autónomas (asociaciones de empresarios o sindicatos de trabajadores).

La Administración del Estado había estado muy tranquila mientras el desarrollo de las competencias normativas que el Concierto Económico reconocía a las instituciones forales se había desarrollado en un clima en el que la diferencia de regulación era mínima y en el que las instituciones forales se limitaban prácticamente a realizar una regulación muy similar a la que emanaba de las Cortes Generales y del Consejo de Ministros.

Cuando las instituciones forales tuvieron la infraestructura suficiente para comenzar a desarrollar una política fiscal propia y empezaron a ponerla en práctica, las diferencias comenzaron a aumentar y las disposiciones forales empezaban a ser en algunos aspectos bastante diferentes de las correspondientes del territorio de régimen común.

Entre 1988 y 1995 se puede decir que se comenzó a regular en el País Vasco aspectos importantes de los diferentes impuestos directos (básicamente aquéllos sobre los que se tenía competencia normativa autónoma en función de lo previsto en el entonces vigente Concierto Económico) y algún elemento singular de los indirectos (como el gravamen por cuota gradual de documentos notariales en la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) de un modo diferente a como esos aspectos se encontraban regulados en la normativa estatal.

Se declaran exentas las transmisiones hereditarias siempre que el causahabiente fuera ascendiente, descendiente o cónyuge del causante, se reduce la ya mencionada cuota gradual de actos jurídicos documentados, se introducen deducciones e incentivos en el Impuesto sobre Sociedades que no existían en territorio de régimen común o que allí se encontraban regulados de manera diferente y se comienzan a perfilar diferencias en materia de tributación de las personas físicas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, como la correspondiente a la regulación autónoma de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, tratando de potenciar la utilización de este tipo de instrumento financiero creado por el Parlamento Vasco en ejercicio de las competencias sobre mutualidades complementarias de la Seguridad Social reconocidas en el Estatuto de Gernika.

Ante esta situación el Abogado del Estado comienza a recurrir esas disposiciones alegando diversas vulneraciones de las normas de armonización contenidas en el Concierto Económico, hasta el punto de que casi todas las grandes decisiones de política fiscal autónoma de los territorios forales se vieron recurridas ante los tribunales por parte de la Administración del Estado, que pareció no comprender adecuadamente el alcance que el Concierto Económico otorgaba a las competencias normativas de los Territorios Históricos.

Se puede hacer un paralelismo entre la actuación de la Administración del Estado en aquella época en relación con las Normas Forales de los Territorios Históricos y su actitud en relación con el ejercicio por parte de todas las Comunidades Autónomas de sus competencias en materia de tributos propios en función de la habilitación contenida en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

El aparato del Estado, acostumbrado a la práctica de un Estado centralista, tardó en digerir, si es que se puede llegar a considerar que ya se ha superado esa fase, cosa que dudamos, la estructura territorial del Estado alumbrada al calor del diseño contenido en el Título VIII de la Constitución y la descentralización política que ello conlleva.

En este sentido, no está de más recordar que los diferentes intentos de establecer tributos sobre las tierras infrautilizadas, sobre depósitos en entidades financieras, sobre determinadas superficies comerciales o para la protección del medio ambiente que se han ido desarrollando por parte de determinadas Comunidades Autónomas de régimen común se han encontrado con la sistemática oposición de la Administración del Estado y los correspondientes recursos ante el Tribunal Constitucional.

Más todavía le costaba digerir el ejercicio de unas competencias asimétricas que otorgaba la Disposición Adicional Primera de la Constitución a los territorios forales que constituyen la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra y en las que el régimen de Concierto Económico y de Convenio Económico realizan un reconocimiento mucho mayor de competencias que el que se produce en relación con las Comunidades Autónomas de régimen común.

La Administración del Estado, en la práctica, venía a utilizar la máxima de aceptar formalmente el régimen de Concierto Económico, y también la descentralización y corresponsabilidad fiscal resultante del régimen de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas para el caso de las de régimen común, pero siempre que ello no produjera diferencias importantes, y en cuanto las instituciones a las que se reconocía una autonomía normativa, la ejercitaban, se encontraban con el recurso ante los tribunales alegando vulneraciones

de las normas de armonización del Concierto Económico, o de los principios de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, basadas en una interpretación ultrarrestrictiva de su eficacia.

Además, en relación con el Concierto Económico, las Comunidades Autónomas de La Rioja, Castilla y León y Cantabria, pero fundamentalmente la primera de ellas, se mostraron muy activas en contra de las medidas fiscales de los territorios forales, sobre todo, en relación con la aprobadas en el Impuesto sobre Sociedades, haciendo bandera del denominado "efecto frontera", muy magnificado en el discurso de las citadas Comunidades Autónomas pero que no ha podido ser contrastado por la evidencia empírica más de diecisiete años después de que se aprobaran las primeras medidas en el Impuesto sobre Sociedades que fueron recurridas por esas Comunidades Autónomas.

Y en la misma estela nos encontramos con recursos interpuestos contra la normativa foral por parte de federaciones de empresarios y de sindicatos de trabajadores radicados en esas Comunidades Autónomas, que también se mostraban contrarios al ejercicio de la autonomía normativa por parte de los Territorios Históricos alegando los supuestos perjuicios, nunca probados en fase judicial y por supuesto no avalados por datos económicos objetivamente contrastables, como ya hemos expuesto, que para el nivel de actividad económica de esas regiones implicaba la competencia fiscal de las instituciones forales.

### III. LA PROLIFERACIÓN DE RECURSOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Una de las raíces de los problemas que ha padecido el régimen de Concierto Económico la en-

contramos precisamente en el rango formal de las Normas Forales de las Juntas Generales, vehículo a través del cual se manifiesta la capacidad de dictar "leyes" tributarias por parte de las instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La articulación jurídica que resulta de lo dispuesto en las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial y en la Ley del Parlamento Vasco de Relaciones entre los Órganos Comunes de la Comunidad Autónoma y las Instituciones Forales de sus Territorios Históricos (más conocida como ley de Territorios Históricos o LTH) hacen que las Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales, aun cuando regulen materias sobre las que existe reserva de Ley, no tienen ese rango jurídico formal, sino que se consideran disposiciones reglamentarias, de una clase especial, como resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero cuyo enjuiciamiento se residencia ante la jurisdicción contencioso-administrativa y no ante el Tribunal Constitucional como el resto de disposiciones con fuerza de Ley.

Esta anomalía jurídica resultante de la peculiar articulación institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y que por tanto, no puede darse en ningún otro lugar, hace que las normas procesales que resultan de aplicación al enjuiciamiento de las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos sean las mismas que se aplican por los tribunales de lo contencioso-administrativo para resolver las impugnaciones que se realicen de las normas reglamentarias, si bien, hay que tener presente que las Normas Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria no desarrollan ninguna Ley superior, sino que son el vehículo normativo a través del que se expresa la voluntad popular de los Territorios Históricos para establecer la legislación tributaria y se encuentran infraordenadas directamente a las nor-

mas integrantes del denominado bloque de constitucionalidad, que en la materia lo constituyen la Disposición Adicional Primera de la Constitución, los artículos 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo (y anteriormente por medio de Ley 12/1981, de 13 de mayo).

Ahora bien, pese a ello, la legitimación activa para recurrir Normas Forales es mucho más amplia que la que existe para recurrir normas con rango formal de Ley, puesto que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional es mucho más restrictiva en este punto, y por ello, son muchos los que han intentado, con mayor o menor éxito, y aquí ha tenido un papel relevante la doctrina establecida primero por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y luego por el Tribunal Supremo en materia de legitimación, la impugnación de Normas Forales tributarias.

En relación con esta cuestión, es evidente que en los últimos años, y precisamente como consecuencia de los problemas que el Concierto Económico y el ejercicio de la capacidad normativa reconocida en el mismo a las Instituciones Forales del País Vasco han tenido a resultas de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, a la que posteriormente haremos una referencia más detallada, la necesidad del denominado "blindaje" de las Normas Forales se ha situado en el primer plano del debate público en relación con nuestro régimen de autogobierno.

Las Juntas Generales de Bizkaia, a iniciativa de la Diputación Foral del mismo Territorio, elevaron al Parlamento Vasco una iniciativa para que el mismo remitiera una Proposición de Ley Orgánica a las Cortes Generales para la modificación de las Leyes

Orgánicas del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional con el objetivo de residenciar la competencia para conocer de las impugnaciones contra las Normas Forales vascas en el Tribunal Constitucional, en pleno de igualdad con las Leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas, tratando de superar la anomalía a la que hemos hecho referencia.

Esa Proposición de Ley Orgánica, aprobada por el Pleno del Parlamento Vasco, fue remitida a las Cortes Generales en la anterior Legislatura, decayendo por disolución de las mismas antes de poder haber encarado su tramitación, pero ha sido nuevamente suscitada por la Cámara Vasca en el inicio de la actual Legislatura, tras las elecciones generales del pasado 9 de marzo de 2008, con el firme propósito de conseguir su aprobación en las Cortes Generales, finalidad que aglutina a casi todas las fuerzas políticas vascas.

No obstante, estos movimientos que tratan de garantizar la estabilidad jurídica de las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y, por ende, del propio sistema de Concierto Económico, podrán tener un efecto para el futuro, y precisamente su ausencia en el pasado es uno de los elementos que nos ha hecho llegar a una situación como la que ha vivido el Concierto Económico desde enero de 2005.

Hay que tener presente que las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco aprobaron en junio y julio de 1996 unas nuevas Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, en las que se producía el paso adelante definitivo en el ejercicio de la autonomía normativa en este impuesto, completando la trayectoria iniciada con las Normas Forales de incentivos fiscales de 1988, 1993 y 1995, y en las que regulaban de una manera diferente a la de la Ley del Impuesto sobre Sociedades importantes aspectos del Impuesto, algu-

nos tan nucleares como el tipo de gravamen, las tablas de amortización o determinadas deducciones y regímenes especiales.

La reacción no se hizo esperar y se registraron en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco una avalancha de recursos contra las citadas Normas Forales, que pretendían la nulidad total de las mismas, o subsidiariamente, la anulación de todos los preceptos en los que las instituciones forales daban un tratamiento diferente a los contribuyentes sometidos a su normativa que el que resultaba de la aplicación de la legislación estatal, con lo que se pretendía, en la práctica, anular totalmente la capacidad de iniciativa normativa que el Concierto Económico reconoce a las instituciones forales en este Impuesto.

Todas las instituciones a las que hemos hecho referencia con anterioridad (Administración del Estado, Comunidades Autónomas limítrofes, federaciones de empresarios, cámaras de comercio y sindicatos de trabajadores de las citadas Comunidades Autónomas) interpusieron los mencionados recursos contencioso-administrativos, tratando con ello de anular el ejercicio de autonomía normativa que habían desarrollado las Juntas Generales conforme a sus competencias.

Hay que tener en cuenta que en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 coexistían incentivos fiscales tales como un tipo de gravamen levemente más reducido, algunas deducciones no existentes en territorio de régimen común o algún régimen especial propio como el de las sociedades de promoción de empresas, que habían existido antes en el territorio común y habían dejado de ser aplicables allí, o sistemas de amortización más simplificados que el del Estado, con medidas de amplio impacto mediático y fiscal como las reducciones de la base imponible para empre-

sas de nueva creación (mini-vacaciones fiscales, herederas de la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades durante diez años para empresas de nueva creación prevista en las Normas Forales de incentivos fiscales de 1993 – vacaciones fiscales), el crédito fiscal del 45% de las inversiones para grandes proyectos de inversión (inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas, incentivo que además no estaba expresamente regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades sino en normas presupuestarias independientes) o el régimen especial de los centros de dirección, de coordinación y financieros.

Todas estas medidas se habían establecido inspirándose en modelos existentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, o en disposiciones del mismo tipo que en un momento u otro se habían aplicado en el territorio común, con lo que realmente no estábamos ante innovaciones tributarias, si bien, es cierto, que en un determinado tiempo coincidieron múltiples incentivos fiscales en la normativa foral, de los que se hizo mucha publicidad, tanto por parte de las instituciones forales como de las entidades que recurrían sistemáticamente la normativa foral, y esto no ayudó nada a poder valorar en sus justos términos la efectividad y el alcance de las mencionadas medidas, muchas veces magnificado interesada o desinteresadamente.

El grado de judicialización de las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco alcanzó a partir de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 el máximo histórico, estableciendo unas presiones totalmente artificiales sobre el régimen de Concierto y generando un clima de inestabilidad jurídica en nada deseado ni por las instituciones forales ni por los operadores económicos.

Estábamos iniciando una era, que vino a durar

hasta la renovación del Concierto Económico de 2002 o un poco más tarde, en la que el Abogado del Estado recurría ante los tribunales sistemáticamente todas las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos en cuanto se diferenciaban lo más mínimo de la normativa estatal, alegando siempre pretendidas vulneraciones de las normas de armonización contenidas en el Concierto Económico.

Quizás dentro de este apartado debamos rendir un homenaje a la prudencia con la que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco encaró la resolución de todos estos contenciosos. Nos encontrábamos con recursos que se interponían a la menor diferencia entre la normativa foral y la estatal, y en consecuencia, era evidente que la aceptación de todos esos recursos hubiera supuesto la negación de las competencias resultantes del Concierto Económico. No hay que ir muy lejos para recordar que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en esta materia, desde un primer momento, dejó clarísimo que si la Constitución atribuía autonomía a un determinado poder regional, era para que la ejerciera, y por ende, para que se diferenciara de la normativa estatal, por lo que la diferencia per se no podía constituir incumplimiento jurídico o exceso en el ejercicio de las competencias, sino precisamente la consecuencia natural del ejercicio de esas competencias.

Con estas premisas, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco trató de buscar un equilibrio entre ejercicio efectivo de la autonomía normativa, y consiguiente diferenciación de la normativa estatal, y respeto a las normas de armonización del Concierto Económico y a los demás límites que el ordenamiento jurídico establecía a esa autonomía normativa, sin que pudiera llegar a negarse la posibilidad de diferenciación, pues ello implicaría vulneración de las reglas competenciales estableci-

das en las normas que integran el denominado bloque de constitucionalidad.

#### IV. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL DE 1997: CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. SAGGIO Y "PAZ FISCAL".

Paralelamente se produce un elemento esencial para la comprensión de la evolución reciente de la conflictividad en torno al Concierto Económico, cual es el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con las Normas Forales de 1993 de Medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, en la que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se cuestionaba si algunas de las medidas contenidas en las citadas Normas Forales podían tener la conceptualización de "ayudas de Estado" y, en consecuencia, ser contrarias al Derecho comunitario.

El Abogado del Estado había recurrido ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1993, unas normas que recogían un incentivo de importante calado en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades como era la exención temporal durante diez años para empresas de nueva creación, las denominadas "vacaciones fiscales", y en el curso del recurso se planteó la posibilidad de que las citadas medidas pudieran constituir "ayudas de Estado", y ante semejante duda se procedió a remitir una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el procedimiento del entonces artículo 177 del Tratado de Roma (actual artículo 234 del Tratado de la Unión Europea), para que el Tribunal de Luxemburgo se pronunciase sobre si existía esa incompatibilidad con el Tratado deriva-

da de estar ante ayudas de Estado o no.

Diversos fueron los argumentos que se utilizaron en el procedimiento principal y durante la cuestión prejudicial en Luxemburgo, pero lo esencial de este asunto, y el principal peligro que implicaba para el Concierto Económico, se manifestó en las conclusiones del Abogado General encargado del caso Sr. Antonio Saggio, que el 1 de julio de 1999 hizo públicas y en las que consideraba que las medidas fiscales cuestionadas constituyan ayudas de Estado contrarias al Derecho comunitario.

Ahora bien, la principal raíz del problema radicaba en que el Sr. Saggio consideró que las medidas fiscales vascas eran ayudas de Estado en base a un criterio de selectividad regional, es decir, porque solo se aplicaban en una determinada región de un Estado miembro (sic).

En este punto, conviene hacer un inciso para aclarar que para que una disposición de un Estado miembro tenga la consideración de ayuda de Estado debe tener un carácter selectivo, es decir, no puede tener la consideración de medida general, ya que si se tratase de una medida de carácter general, queda excluida por se del concepto de ayuda de Estado y no plantea ningún problema de compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Las medidas fiscales, para ser selectivas, deben beneficiar a determinadas empresas y producciones, además de reunir otros requisitos como afectar a los intercambios intracomunitarios que vamos a obviar en este momento, por no afectar estos otros criterios a la cuestión central de nuestro análisis.

De esta manera, las medidas generales no son ayudas, y lo que es lo mismo, para tener la consideración de ayuda de Estado, una determinada medida de carácter fiscal (o de otra índole) debe ser se-

lectiva, en el sentido de beneficiar a determinadas empresas o a determinadas producciones.

En este sentido, una medida puede ser específica porque afecta a los fabricantes de automóviles y solamente a este sector de la economía, o también puede serlo porque solamente resulta de aplicación a los operadores económicos radicados en el municipio de Bilbao, por poner otro ejemplo. En el primero de ellos tenemos un criterio de selectividad material y en el segundo otro de selectividad regional o geográfica.

El Abogado General Sr. Saggio consideró que, dado que en su opinión las normas forales vascas solamente se aplicaban en el País Vasco, lo que también vamos a ver que es incorrecto ya que los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico no tienen una base estrictamente territorial, sino que derivan de otros conceptos tales como el lugar de realización de las operaciones, y en consecuencia, las normas forales vascas se aplican en el conjunto del territorio del Estado español en la medida en que así resulte de los puntos de conexión del Concierto Económico, y no se aplicaban en el resto de España, cumplían el requisito de selectividad regional al beneficiar exclusivamente a determinadas regiones de un Estado miembro de la Unión Europea, y por lo tanto, constituyan per se ayudas de Estado incompatibles con el Derecho comunitario.

En este sentido, quizás sea bueno recordar la argumentación del Abogado General en aquel procedimiento, ya que, en su opinión, *el tercero de los requisitos señalados [en relación con el concepto de ayuda: beneficio, imputable al Estado y selectivo], según el cual la ayuda deberá «favorecer a algunas empresas o producciones», requiere un análisis más profundo que incluye la naturaleza misma de las medidas de estímulo de la inversión adoptadas por*

las autoridades vascas. Se trata, en realidad, de dilucidar si dichas medidas constituyen, en efecto, una «ayuda de Estado», que atribuye una ventaja en términos de competencia respecto a otras empresas sujetas al sistema común, o bien una medida de carácter general que forma parte, en cuanto tal, de las decisiones político-económicas del Estado, incontrolables a nivel comunitario con arreglo a las normas recogidas en los artículos 87 y siguientes del Tratado CE y sujetas, en su caso, a otras disposiciones del Tratado menos rigurosas. A tal efecto, en una primera aproximación, pueden considerarse «medidas generales» las disposiciones de carácter legal y reglamentario que sean de aplicación general dentro de un determinado Estado miembro, mientras que las medidas, imputables al Estado, que favorezcan a algunos sectores económicos o a determinados operadores con respecto a otros deberán considerarse «ayudas» en el sentido del artículo 87.

Frente a interesadas interpretaciones que ya desde entonces y aún después se han encargado mañaconamente de repetir que existía una clara jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre esta cuestión, el propio Abogado General Sr. Saggio decía que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no me parece que pueda deducirse con seguridad un criterio de carácter general capaz de realizar una delimitación precisa entre los dos conceptos. Hasta la fecha, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha identificado fundamentalmente el elemento de especificidad de la medida con los beneficiarios de la ayuda: ayudas destinadas a sectores específicos, a una empresa determinada, a empresas establecidas en una región determinada. Otro criterio, empleado por el Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones sobre el asunto *Sloman Neptun*, incide, en cambio, en el carácter excepcional de la medida respecto a la estructura del sistema general al que se atiene.

En el caso que nos ocupa, se trata de beneficios fiscales concedidos exclusivamente a las empresas que responden a los requisitos indicados en las Normas Forales: básicamente, las empresas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco. Dichos beneficios son concedidos por tres Territorios Históricos con arreglo a la Ley del Concierto Económico de 1981, que reconoce su amplia autonomía en la fijación de los impuestos directos.

Y la clave de toda su argumentación, como hemos dicho, radicaba en que él consideró que las Normas adoptadas por las Juntas Forales deben ser calificadas como «ayudas» en el sentido del artículo 87 del Tratado, y no como medidas generales de política económica. Dichas medidas presentan, en efecto, la característica de la selectividad, tanto si se tienen en cuenta cuáles son los destinatarios de las ayudas, como si se utiliza el criterio del carácter excepcional de la medida normativa respecto al sistema general. Aquéllas van destinadas exclusivamente a empresas establecidas en una determinada región del Estado miembro de que se trate y constituyen para las mismas una ventaja de la que no pueden disfrutar empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras zonas del mismo Estado.

Y frente a las alegaciones realizadas por las instituciones forales en aquella ocasión ante el Tribunal de Luxemburgo sobre la justificación de las competencias forales en el respeto a la estructura constitucional del Reino de España, el Abogado General estableció que no puedo compartir dicha opinión. El hecho de que las medidas examinadas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece, como ha señalado la Comisión, una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de apli-

cación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter «general», para ese determinado territorio, de las medidas de referencia. Además, dicha solución tendría difícil justificación a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha atribuido a la expresión «bajo cualquier forma» recogida en el artículo 87 el significado de que requiere que el intérprete compruebe no tanto quién asignó la ayuda o la naturaleza de sus competencias a la luz de las normas internas, sino más bien cuáles son los efectos de la ayuda.

Independientemente de los errores conceptuales en torno al funcionamiento del régimen de Concierto Económico en los que incurre el Sr. Saggio en sus conclusiones, así como de las premisas inciertas de las que parte su análisis, básicamente en relación con el ámbito territorial de aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, puesto que, como hemos anticipado, resulta de aplicación en todo el territorio del Estado, lo mismo que la Ley estatal del Impuesto sobre Sociedades, y si apuramos el argumento, tan selectivas resultarían las normas forales como la ley estatal en la medida en que ninguna de ellas resulta aplicable a todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades del Estado español, y no son estrictos criterios territoriales los que rigen la distribución de competencias entre las diferentes normativas, lo cierto es que estas conclusiones colocaban en una situación muy complicada a la propia institución del Concierto Económico.

Si la doctrina acuñada por el Abogado General era seguida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aunque se basase en unas premisas erró-

neas, nos hubiésemos encontrado a las puertas del abismo, ya que, si las normas forales eran selectivas por criterio de territorialidad, daría igual cuál fuera su contenido, siempre resultarían sujetas a la normativa comunitarias relativa a las ayudas de Estado – y teóricamente cabría la posibilidad de que fueran contrarias a esa normativa, puesto que la esencia del problema estaría en su ámbito de aplicación y no en su regulación sustantiva.

Y además, una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en ese sentido constituiría jurisprudencia e interpretación auténtica del Tratado de la Unión Europea, contra la que no cabe recurso alguno, y que se impone como de obligatoria aplicación por todos los órganos jurisdiccionales y todos los poderes públicos de los Estados miembros de la Unión Europea.

El Concierto Económico en verano de 1999 se veía, por tanto, en una encrucijada, aunque fuera en base a una incorrecta interpretación del Concierto Económico y de su funcionamiento, pero estaba a un paso de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea emitiese una sentencia que, si seguía las argumentaciones del Abogado General, hubiera dado el golpe de gracia a la autonomía normativa dentro de la Unión Europea.

Hay que tener presente que aquí estamos en un terreno en el que se deben confrontar las normas comunitarias establecidas en el Tratado de la Unión Europea y en sus disposiciones de desarrollo y el principio de autonomía institucional de los Estados miembros, así como el respeto a sus estructuras constitucionales. Por tanto, una interpretación de la normativa foral como constitutiva per se de ayudas de Estado contrarias al Tratado de la Unión Europea por un criterio de selectividad regional, que excluyese la posibilidad de considerar tales normas como medidas generales, supondría poner en cues-

tión la propia naturaleza del Concierto Económico (y del Convenio Económico) y, por ende, el reparto de competencias que había hecho la Constitución española de 1978, ocho años antes de la incorporación de España a las Comunidades Europeas.

Por tanto, la interpretación que debe hacerse del Derecho comunitario debe permitir que se produzca un respeto a las estructuras constitucionales de los Estados miembros y a la manera en que organizan su poder tributario, máxime en el supuesto en que tal reparto de competencias era preexistente a la incorporación del Estado miembro a la Unión Europea y se basaba en su tradición histórico-política.

Pero también hay que reconocer que no se encuentra en todo el territorio de la Unión Europea ninguna situación parangonable con la que resulta de la aplicación del Concierto Económico en el País Vasco y del Convenio Económico en la Comunidad Foral de Navarra, por lo que puede resultar difícil de explicar y de comprender la naturaleza y el funcionamiento del sistema.

Si nos situamos dentro de este escenario, con innumerables recursos pendientes ante los tribunales internos, fundamentalmente ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, contra las normas forales emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco, y con la espada de Damocles de las conclusiones del Abogado General en la cuestión prejudicial en relación con las Normas Forales de incentivos fiscales de 1993, es de comprender que la situación fuera muy preocupante: el Concierto Económico se veía amenazado por un doble peligro, la inestabilidad jurídica y el exceso de conflictividad derivado de la maraña de recursos judiciales; y el ataque en la línea de flotación del sistema, en la propia autonomía normativa que reconoce el Concierto Económico, que deriva-

ba de la interpretación de las Normas Forales que había realizado el Sr. Saggio.

Por ello, se comenzaron negociaciones entre la Administración del Estado y las de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco para tratar de buscar una solución negociada, de tal manera que las instituciones forales se comprometieran a derogar los incentivos más llamativos de los que se habían introducido en la normativa a cambio de que la Administración del Estado desistiera del recurso contra las Normas Forales de 1993, único medio para que la cuestión prejudicial no diera lugar a una sentencia contraria al sistema de Concierto Económico, y de que se retiraran todos los recursos pendientes en contra de la normativa foral.

Así se dio lugar a la mal llamada "paz fiscal", que se instrumentaría en la reunión de la Comisión Mixta de Cupo celebrada en Vitoria-Gasteiz el día 18 de enero de 2000, en cuyo acta se documentaban los compromisos asumidos por cada una de las partes.

Como consecuencia de la paz fiscal de enero de 2000, el Estado desistió de sus recursos internos contra las Normas Forales de 1993, con lo que decayó la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sin que llegase a pronunciarse sobre el carácter de posible ayuda de Estado de las Normas Forales tributarias, y sin que se llegase a ver si se consolidaban los criterios del Abogado General o no. Es obvio que el riesgo de jugar ese órdago fue considerado intolerable por todas las autoridades vascas y estatales involucradas en la gestión tributaria en aquellos momentos.

Hay que tener presente que el verdadero peligro para el Concierto Económico no se deriva de que alguna medida concreta se declare como ayuda de Estado por tener un carácter selectivo en virtud de

criterios materiales, sino de que el criterio que se utilizará para declarar la ayuda fuese el de selectividad regional, puesto que admitir éste, aun cuando ya hemos visto que es de todo punto erróneo y no manifiesta sino un profundo desconocimiento de la caracterización y el funcionamiento del régimen de Concierto Económico, supondría negar la autonomía normativa que el Concierto reconoce.

## V. EL ORIGEN INMEDIATO DE LOS PROBLEMAS: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004.

A finales de enero de 2005 se hace público el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, en la que, resolviendo un recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que había considerado únicamente contrario a Derecho el artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 (como venía siendo la práctica habitual tanto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como del propio Tribunal Supremo) en base a una contradicción del citado precepto con las normas armonizadoras contenidas en el propio Concierto Económico, puesto que el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había descartado que existieran cuestiones de Derecho comunitario que resolver en este asunto, en donde el análisis era exclusivamente de Derecho interno.

Esta sentencia, haciendo una interpretación peculiar del Derecho comunitario, obviando totalmente la elevación de una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para poder decidir adecuadamente el fondo del asunto, estima el recurso de casación y entiende que trece preceptos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 son contrarios al ordenamiento comunitario por constituir indiciariamente ayudas de Estado,

y consiguientemente, haciendo otra peculiar interpretación de lo dispuesto en el artículo 88.3 del Tratado de la Unión Europea (obligación de comunicar las ayudas de Estado a la Comisión Europea antes de su adopción), los anula.

Podemos decir que en esta sentencia confluyen tres de los más importantes males que han aquejado al Concierto Económico: la recurribilidad de las Normas Forales tributarias ante la jurisdicción ordinaria y la extensiva apreciación de la legitimación activa, desprovista de toda justificación en cada caso concreto, que resultaba de la jurisprudencia del Tribunal Supremo; una concepción errónea y miope del funcionamiento del sistema de Concierto Económico y de su naturaleza jurídica y principios de aplicación, así como de las normas europeas sobre ayudas de Estado, siguiendo una línea simplista basada en las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio de 1 de julio de 1999 sin atender a la evolución posterior de la práctica decisoria de la Comisión Europea y de las decisiones del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esta materia; y la continuación de la práctica de activismo judicial que tan abiertamente se había manifestado en la sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002, imponiendo los juzgadores su propia concepción de los sistemas forales del Concierto Económico o Convenio, del cumplimiento correcto del Derecho Comunitario y, a la postre, de la decisión política que había de haberse adoptado, lo que no cabe hacer en un proceso jurisdiccional sin trastocar gravemente sus límites.

La citada sentencia procede a anular trece preceptos de la normativa foral de Impuesto sobre Sociedades, algunos tan importantes como el tipo general de gravamen, las normas sobre amortizaciones o sobre los coeficientes de corrección monetaria para eliminar el efecto de la infla-

ción en las alteraciones patrimoniales o determinadas deducciones como las que incentivan la inversión en activos fijos materiales nuevos o la adquisición de determinados valores de renta variable, al considerar que se ha omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir "Ayudas de Estado".

Ateniendo al objeto de los preceptos anulados, podemos darnos cuenta de la trascendencia cualitativa que tiene el fallo jurisprudencial, pero lo que más sorprende es la utilización de un argumento de Derecho comunitario, mal utilizado por lo demás, pero que sirve al Tribunal Supremo para limitar de una manera destacada la capacidad que las Instituciones forales tienen para definir una de las figuras impositivas más importantes del Sistema Tributario de nuestro Territorio Histórico, el Impuesto sobre Sociedades, y con ello, alterar el equilibrio competencial establecido en la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Tribunal Supremo ha estimado que las medidas anuladas presentan indicios de constituir "Ayudas de Estado" a los efectos del Tratado de la Comunidad Europea por el mero hecho de tener una regulación diferente, más beneficiosa para los contribuyentes, que la vigente en territorio de régimen común, realizando además un análisis segmentario precepto a precepto, sin atender, como había sido la norma hasta la fecha, a la globalidad del Impuesto o, incluso, del propio Sistema Tributario.

Pero además, el Tribunal Supremo, ha estimado que esas medidas tributarias, incorporan una "ventaja" constitutiva de una ayuda de Estado, basándose en una comparación de cada medida con la regu-

lación vigente en territorio de régimen común, apelando a un principio de selectividad regional o territorial, nunca utilizado hasta ahora por las Instituciones europeas en ninguna de sus decisiones administrativas o jurisdiccionales relativas a normas integrantes de los Sistemas Tributarios del Estado o de los Territorios Históricos vascos o de Navarra.

El propio Tribunal Supremo expresamente reconoce que utiliza un criterio de selectividad regional para enjuiciar los preceptos discutidos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, por lo que podemos concluir que la *ratio decidendi* o fundamento de la anulación en el presente procedimiento ha sido la de considerar que determinadas medidas fiscales vascas, conceptualizadas como ventaja por parte del Tribunal Supremo, con un criterio muy poco claro y no explicitado, se toman como ayudas de Estado en base a su carácter selectivo de base regional o territorial, y dado que se constata que tales medidas no han sido notificadas por parte de las autoridades correspondientes a la Comisión Europea, tal y como dispone el artículo 88 del Tratado de la Comunidad Europea, se entiende que deben anularse como consecuencia de la citada omisión.

El Tribunal Supremo ha elegido una vía para anular unos artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que pasa por la aplicación directa de determinados preceptos del Derecho comunitario, pero lo hace omitiendo trámites esenciales establecidos en el propio Derecho de la Unión Europea y además, con una errónea aplicación del mismo al caso concreto, suponiendo una vulneración directa del propio Tratado de la Comunidad Europea, cuyo artículo 234.3 establece expresamente la obligación de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando se deba interpretar o aplicar una norma del Tratado (el artículo 88 del mismo) o un concepto co-

munitario (como el de ayuda de Estado) cuando las resoluciones del órgano jurisdiccional nacional ante el que se encuentre pendiente el asunto no sean susceptibles de ulterior recurso, lo que en el caso del Estado español siempre acontece para los asuntos pendientes ante el Tribunal Supremo y ante el Tribunal Constitucional.

No vamos a continuar profundizando en los errores conceptuales o en los deslices jurídicos que se producen en la mencionada sentencia, que los hay, puesto que han sido suficientemente comentados por la doctrina, sino que nos interesa poner de manifiesto en este momento cómo la aplicación del Derecho comunitario se ha convertido en una excusa para proceder a la limitación abusiva de las competencias normativas de los Territorios Históricos en materia de Impuesto sobre Sociedades y reducir considerablemente el ámbito del poder normativo de los territorios forales reconocido en el Concierto Económico.

La conclusión a la que llega el Tribunal Supremo se basa en premisas equivocadas, con lo que, si la premisa no es consistente, obviamente el resultado alcanzado no puede ser correcto. La sentencia del Tribunal Supremo, haciendo suyos los argumentos que utilizara en su momento el Abogado General Sr. Antonio Saggio, entiende que cualquier medida fiscal establecida por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco que suponga una ventaja en relación con la regulación vigente en territorio común es ayuda de Estado en cuanto que su carácter selectivo viene determinado porque se aplica solamente en una región del Estado, frente a un pretendido sistema general aplicable en el resto del mismo.

Y además, el Tribunal Supremo eleva estas conclusiones del Abogado General Sr. Saggio a la categoría de doctrina del Tribunal de Justicia de la

Unión Europea, lo cual es un primer error de concepto en la medida en que solamente constituye doctrina del Tribunal el contenido de sus sentencias, y no así las conclusiones de los Abogados Generales. Con lo cual, el Tribunal Supremo está considerando doctrina del Tribunal de Justicia algo que no lo es.

En el fondo, como acabamos de decir, lo que subyace en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 es la aceptación acrítica de las pretensiones de la parte recurrente que, interesadamente, hace aparecer como doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas algo que no era más que la opinión de uno de sus Abogados Generales, y que no llegó a consolidarse en la jurisprudencia del Tribunal.

Pero es que, además, como hemos podido comprobar de la lectura directa de los párrafos transcritos de las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio, el alcance de las mismas era mucho menor de lo que la Federación de Empresarios de La Rioja y, a la postre, el Tribunal Supremo, entendieron porque, en primer lugar, el propio Abogado General señala que la aplicación de la normativa de ayudas de Estado a entes infraestatales con capacidad normativa en materia de impuestos era una cuestión harto difícil y controvertida, sin pronunciamientos al respecto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y además, que la principal preocupación que movían sus conclusiones era evitar vías para que los Estados miembros de la Unión Europea pudieran intentar eludir el cumplimiento de la normativa sobre ayudas de Estado mediante una mera descentralización formal de sus competencias.

Este elemento, que era el más destacado en sus conclusiones, además de ceñirlas a unas normas coyunturales concretas con unas características muy específicas desde el punto de vista de las ayudas de

Estado, fue completamente obviado por el Tribunal Supremo, sacando de contexto esas conclusiones y extrapolándolas a una normativa general en un contexto y con unas premisas diferentes.

No obstante, ante la situación generada por la ejecución del fallo de la sentencia del Tribunal Supremo, las instituciones forales vascas se vieron en la necesidad de aprobar modificaciones de sus Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades para colmar las lagunas generadas por la sentencia.

Así, en verano de 2005 decidieron establecer nuevamente un tipo de gravamen del 32,5 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades, levemente más reducido que el vigente en territorio de régimen común e idéntico al tipo anulado por el Tribunal Supremo, así como restablecer en la medida de lo preciso las deducciones que habían sido anuladas y que no existían en la normativa vigente en el resto del Estado español.

Frente a esta decisión, las instituciones de las Comunidades Autónomas limítrofes que se encontraban empeñadas en una suerte de "cruzada" contra el Concierto Económico, volvieron a acudir a los Tribunales de Justicia con la intención de conseguir un pronunciamiento anulatorio de las nuevas normas, invocando para ello la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y la doctrina establecida en la misma.

Es más, trataron de anticipar los efectos de una posible sentencia estimatoria solicitando la adopción de medidas cautelares de suspensión de la vigencia de los preceptos aprobados, invocando para ello el "fumus boni iuris" de la propia sentencia del Tribunal Supremo y de la reiteración de precep-

tos que suponían las nuevas Normas Forales aprobadas en verano de 2005.

Y consiguieron en aquel entonces, en buena medida, su objetivo, porque la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, contra todo precedente anterior, admitió mediante Autos de 14 de noviembre de 2005, confirmados en súplica el 30 de diciembre de 2005, la suspensión cautelar de la vigencia del nuevo tipo de gravamen del 32,5 por 100 y de la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos establecida en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Se había dado un paso más en la senda de ataques al Concierto Económico al aceptar un Tribunal interno por primera vez la preponderancia del interés particular de una entidad recurrente sobre el interés general en la vigencia de la norma que debe presidir el juicio de proporcionalidad a la hora de adoptar medidas cautelares, quebrando con ello la trayectoria anterior de la propia Sala.

Posteriormente el Tribunal Supremo, a petición de las instituciones vizcaínas, ha casado y anulado esos Autos de suspensión cautelar, declarando improcedente la misma, por medio de sentencias de 12 de julio de 2007 y de 13 de marzo de 2008, dando preponderancia al interés general en la vigencia de la norma y rechazando que las instituciones recurrentes gozaran de algún tipo de apariencia de buen derecho en base a la sentencia del propio Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, precisamente a consecuencia de la sentencia Azores del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y de la cuestión prejudicial y de la cuestión prejudicial que decidió elevar la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de

Justicia del País Vasco en relación con las Normas Forales de 2005, procedimiento en el que se han hecho públicas las Conclusiones de la Abogada General que estamos comentando.

## VI. EL ASUNTO AZORES Y LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006.

Una de las premisas en las que se basaba la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, y quizás uno de los elementos en los que más se ha hecho hincapié con posterioridad por la doctrina, era que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tenía una jurisprudencia que resultaba aplicable al caso y que establecía que toda medida adoptada por un ente infraestatal tenía carácter selectivo por entender que el término de comparación, en todos los casos, para determinar si nos encontramos ante una medida general o ante una medida selectiva era el ámbito territorial del Estado miembro.

Esta premisa, que no podía ser extraída de las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio sin proceder a desnaturalizar las mismas, porque, como hemos tenido ocasión de comprobar, el propio Abogado General decía que *de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no me parece que pueda deducirse con seguridad un criterio de carácter general capaz de realizar una delimitación precisa entre los dos conceptos. Hasta la fecha, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha identificado fundamentalmente el elemento de especificidad de la medida con los beneficiarios de la ayuda: ayudas destinadas a sectores específicos, a una empresa determinada, a empresas establecidas en una región determinada. Otro criterio, empleado por el Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones sobre el asunto Sloman Neptun, incide, en cambio, en el carácter excepcional de la medida respecto a*

*la estructura del sistema general al que se atiene.*

Como vemos, lo que está poniendo de manifiesto el Sr. Saggio es que no había una jurisprudencia clara del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la consideración de la selectividad regional de medidas fiscales, y aun así, el Tribunal Supremo, en su sentencia determinó que su fallo se basaba en esa doctrina previa del Tribunal de Luxemburgo, por lo demás, inexistente, como se insistía en todo momento desde las instituciones forales.

Ahora bien, en esta vida casi todo es cuestión de tiempo, y la verdad es que no fue necesario mucho tiempo para que resultara evidente a todas luces el error del razonamiento del Tribunal Supremo y la inexistencia de una doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el sentido manifestado por el Tribunal Supremo.

Esto es así porque, desde que se conocieran las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio, la Comisión Europea había continuado con su política de atacar las medidas fiscales regionales de ciertos Estados miembros de la Unión Europea, siguiendo el mandato conferido a la misma por el Consejo de Ministros de la Unión Europea a partir del ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 y la subsiguiente Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de lo previsto en el artículo 87 del Tratado de la Unión Europea a las ayudas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

Es cierto que en ninguno de los expedientes abiertos en relación con medidas fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comisión hizo mella en el asunto de la selectividad regional, como podía haber hecho atendiendo a la opinión del Abogado General del Tribunal de Luxemburgo, sino que basó su aprecia-

ción sobre la selectividad de las diferentes medidas enjuiciadas en aspectos de selectividad material.

Ahora bien, posteriormente (diciembre de 2002 y abril de 2004), en relación con otras regiones de la Unión Europea sí se habían producido actuaciones de la Comisión Europea en las que, invocando la doctrina del Abogado General Sr. Saggio, y elevando a la categoría de afirmación absoluta su premisa de que el único término de comparación es el conjunto de cada Estado miembro, declaró diferentes medidas fiscales como ayudas de Estado amparándose en esa interpretación de la selectividad regional.

En concreto, la Comisión había declarado que una reducción del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades en la Región Autónoma de Azores en la República Portuguesa y que ciertos aspectos de la regulación del Impuesto sobre Sociedades en Gibraltar, en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, eran ayudas de Estado incompatibles con el Tratado por apreciar selectividad regional en las mismas.

En ambos casos, los interesados recurrieron ante los Tribunales comunitarios las Decisiones de la Comisión Europea, defendiendo una interpretación diferente de la selectividad regional en materia de ayudas de Estado cuando nos ocupamos de los poderes tributarios subcentrales de los Estados miembros.

Por su devenir temporal, el primero de los asuntos en tratarse por el Tribunal de Luxemburgo fue el correspondiente a las Islas Azores, que había dado lugar al asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, asunto en el que el único objeto central de debate lo constituía precisamente cómo deberían interpre-

tarse los artículos 87 y 88 del Tratado de la Unión Europea en relación con la descentralización del poder tributario en los Estados miembros, y consiguientemente, con el término correcto de comparación a la hora de evaluar la selectividad de las medidas adoptadas.

En suma, lo que se planteaba al Tribunal en el asunto Azores era la misma problemática que había abordado en su momento el Abogado General Sr. Saggio en sus conclusiones de 1 de julio de 1999 y el Tribunal Supremo español en su sentencia de 9 de diciembre de 2004.

La coincidencia en el tiempo de la tramitación de este recurso hizo que desde las instituciones forales se insistiera ante el Gobierno del Estado para que el Reino de España tomara parte en el procedimiento ante el Tribunal de Luxemburgo, como ya lo hacía el Reino Unido, defendiendo la posibilidad de que los entes infraestatales puedan aprobar normas tributarias generales, pues en el caso de ambos Estados, el reconocimiento europeo de esta peculiaridad es una necesidad ineludible de respeto a su estructura constitucional interna.

Y atendiendo esta petición formulada por las autoridades forales, el Abogado del Estado se personó en nombre del Reino de España en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Azores, aunque, sólo tuvo ocasión de comparecer en la fase oral del procedimiento, pues ya había concluido la fase escrita cuando presentó su escrito de intervención.

La resolución del asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, marca un hito en esta controversia porque el Tribunal de Luxemburgo, contradiciendo manifiestamente el fundamento de la sentencia del Tri-

bunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, establece que se pronuncia por primera vez sobre la cuestión de la aplicación de la normativa sobre ayudas de estado a la fiscalidad regional de los Estados miembros descentralizados.

Hay dos fechas que resultan esenciales en el devenir de este asunto: por un lado, el 20 de octubre de 2005, día en el que el Abogado General Sr. Geelhoed hace públicas sus conclusiones en el asunto Azores, suponiendo la primera confirmación por parte del Tribunal comunitario de la posición de las Diputaciones Forales; y por otro lado, el 6 de septiembre de 2006, cuando el Tribunal, en su composición de Gran Sala, hace pública su sentencia.

El 6 de septiembre de 2006, como acabamos de decir, se hizo pública la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dictada en el asunto C 88/03, que tiene por objeto un recurso de anulación interpuesto, con arreglo al artículo 230 CE, el 24 de febrero de 2003, República Portuguesa, parte demandante, apoyada por Reino de España, y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, partes coadyuvantes, contra Comisión de las Comunidades Europeas, parte demandada, y en el que la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictaminado sobre unas reducciones de impuestos en la Región Autónoma de Azores y su compatibilidad con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

En aquel momento, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, estableció principios generales aplicables en toda la Unión Europea, no sólo pensando en el caso Azores, sino estableciendo reglas generales, que luego aplica en el propio caso Azores.

Así se desprendía ya de las conclusiones del Abogado General, porque no hay que olvidar de

qué estamos hablando en este supuesto. La Comisión Europea había basado su decisión en el asunto Azores en la selectividad regional, dándola como un principio general e irrefutable. Así se deduce de las conclusiones del Abogado General, que expone las líneas esenciales del debate en estos términos:

*"En primer lugar, puesto que el criterio del carácter selectivo se basaba en una comparación entre dos grupos de empresas (las que disfrutaron de la ventaja y aquellas a las que no se les dio tal oportunidad), tan sólo podía aplicarse después de haber definido un nivel de tributación "normal". En opinión de la Comisión:*

*"En principio, resulta simultáneamente de la economía del Tratado, que contempla las ayudas concedidas por el Estado o a través de recursos del Estado y del papel fundamental que desempeñan en la definición del entorno político y económico en que las empresas operan las autoridades centrales de los Estados miembros, gracias a las medidas que adoptan, a los servicios que prestan y, eventualmente, a las transferencias financieras que realizan, que el marco en el que se debe proceder a tal comparación es el espacio económico del Estado miembro. A este respecto, el propio texto del Tratado, que clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas "a promover el desarrollo económico de una región" [letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87], indica que los beneficios cuyo alcance se limite a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas son susceptibles de constituir beneficios selectivos. Es evidente que si el contexto de referencia para apreciar la selectividad territorial de una medida fuese el territorio en donde esta se aplica, las medidas que beneficiasen al conjunto de las empresas situadas en ese territorio pasarían, por definición, a ser medidas generales. La práctica*

constante de la Comisión, confirmada por el Tribunal de Justicia, consiste, por el contrario, en clasificar como ayudas a los régimen fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado miembro."

Y por ello, el propio Abogado General sentaba el ámbito del debate: "El carácter selectivo es lo determinante para considerar que el establecimiento de un tipo impositivo diferente aplicable en una zona geográfica concreta está comprendido en el artículo 87 CE, apartado 1. La razón es evidente. Por definición, tales modificaciones sólo benefician a aquellas empresas que operan en una determinada región del territorio de un Estado miembro. Si, conforme al criterio de la Comisión, tomáramos como marco de referencia en todos los casos el territorio del Estado miembro, todas las medidas nacionales que establecen un tipo impositivo diferente en una zona geográfica limitada sería a priori "geográficamente" selectivas (a diferencia del carácter selectivo "material, que se da cuando una medida favorece a las empresas en una determinada industria o sector de la economía). En este caso, las normas sobre las ayudas de Estado pueden aplicarse para reducir las distorsiones de la competencia.

Sin embargo, si bien en algunos casos deberíamos tomar como punto de referencia el área geográfica en la que se aplican el tipo impositivo diferente, las medidas que los establecen no son "selectivas", ya que se aplican a todas las empresas que operan en esa zona geográfica. En tal caso, las únicas disposiciones del Tratado que permiten reducir las disposiciones de la competencia son el artículo 94, que permite adoptar por unanimidad directivas para la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común, y los (raramente aplicados) artículos 96 CE

y 97 CE, que permiten que la Comisión celebre consultas con los Estados miembros y en su caso que el Consejo adopte directivas con el fin de eliminar las distorsiones de la competencia en el mercado común derivadas de las divergencias entre las legislaciones de los Estados miembros.

La cuestión crucial es por tanto la siguiente: ¿Cuál debe ser el punto de comparación para determinar si una medida que establece un tipo impositivo diferente en una zona geográfica determinada "favorece a determinadas empresas o producciones" en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1?

Y en este sentido, el propio Abogado General sentaba las diferentes situaciones que podían darse de competencias descentralizadas y la respuesta que debía otorgársele a cada caso.

Así, dijo lo siguiente:

"b) ¿Cuándo son selectivas las medidas que establecen un tipo impositivo diferente en una zona geográfica determinada?

48. Al abordar esta cuestión, debemos comenzar por distinguir entre un incremento en el tipo impositivo nacional para una determinada zona geográfica de un Estado miembro y una reducción de dicho tipo impositivo.

49. En cuanto al incremento de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica, suponiendo que dicha zona represente una pequeña parte del territorio geográfico total del Estado miembro, ello constituye lo que califiqué en mis conclusiones en el asunto GIL Insurance de "gravamen especial" establecido dentro en esa zona, y no la concesión de una ayuda a los contribuyentes comprendidos dentro del ámbito de aplicación del régimen general que están sujetos a un tipo impositivo más reducido.

Como consecuencia, por las razones que expuse en dichas conclusiones, las normas que regulan las ayudas de Estado no se aplican a tal situación.

50. En lo que se refiere a las reducciones de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica, debe distinguirse tres situaciones.

51. La primera es aquella en la que el Gobierno central de un Estado miembro decide unilateralmente que debe reducirse el tipo impositivo nacional dentro de una determinada zona geográfica. Una medida de esta índole es claramente selectiva, cuando la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción.

52. La segunda situación es aquella en la cual todas las entidades locales de un determinado nivel (regiones, municipios y otros) tienen atribuida la competencia de fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a su jurisdicción, en relación o no con un tipo impositivo nacional.

53. Según reconoce la Comisión en su Decisión y en sus observaciones, las medidas adoptadas por una entidad local en ejercicio de tales competencias que se aplican en toda su jurisdicción no son selectivas a efectos del artículo 87 CE, apartado 1, ni siguiera cuando una autoridad establece tipos impositivos más reducidos que en el ámbito nacional. En tal caso, cuando cada entidad local está facultada para establecer su tipo impositivo con independencia del gobierno central, no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la cuestión del carácter selectivo. En primer lugar, sería artificioso comparar el tipo impositivo de una región con un "tipo impositivo medio nacional": en realidad, el tipo impositivo difiere sensiblemente de una región a otra. Ahora bien, la esencia del carácter selectivo en el ámbito

de los impuestos directos es que la medida tributaria debe ser una excepción al régimen tributario general. La idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer una norma nacional, lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos.

54. Ello nos lleva a una tercera situación: un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional, fijado por una entidad local y aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad local. Aquí, la cuestión esencial es si un tipo impositivo reducido deriva de una decisión adoptada por una entidad local que goza de total autonomía con respecto al gobierno central del Estado miembro. Debo recalcar que cuando hablo de "autonomía total" aquí, me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica. Esto significa:

- autonomía institucional: la decisión debe ser adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central;

- autonomía en materia de procedimiento: la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el Gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo;

- autonomía económica: el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones. En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto

y volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructura. El gobierno regional puede preferir, por ejemplo, un planteamiento de "ingresos" y "gastos", recaudando más impuestos y gastando más en servicios públicos, o bien puede optar por bajar los impuestos y tener un sector público de menor peso. Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económico distintos que no pueden compararse.

55. Si se dan todos estos aspectos de autonomía, la decisión de fijar un tipo impositivo inferior al nacional no puede calificarse de "selectiva" a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1. En tales casos, la tesis defendida por la Comisión -es decir el "papel fundamental" que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas- deja de estar fundada.

56. Sin embargo, si falta alguno de los mencionados aspectos de la autonomía, el tipo impositivo más reducido debe clasificarse, a mi juicio, de selectivo a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1."

Como puede deducirse de lo anterior, el Abogado General no estaba pensando exclusivamente en el asunto Azores sobre el que tenía que pronunciarse en esos momentos, sino que más bien, y dado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se había pronunciado respecto a este asunto con anterioridad, el Abogado General conminaba al Tribunal de Luxemburgo a establecer principios gene-

rales que se aplicasen a cualquier situación en la que hubiera descentralización fiscal.

Y la importancia destacada de la sentencia Azores es que, pese a las afirmaciones interesadas de algunos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha recogido el guante y ha establecido esos principios generales, que dan cuenta de cómo debe interpretarse correctamente el Tratado de la Unión Europea en relación con estas cuestiones.

Así, el Tribunal de Luxemburgo, en su sentencia, entra de lleno a analizar el requisito de selectividad, piedra angular de la controversia en el asunto Azores, y también en relación con la fiscalidad foral del Impuesto sobre Sociedades a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

El Tribunal dice que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada "normal". El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.

A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que concede una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

Con estas conclusiones ya está desautorizando la opinión de la Comisión Europea, y sobre todo, la

fundamentación de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, cuyas consecuencias seguimos pagando injustamente en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Pero además, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea va más allá y dice que no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate.

Y enfatiza, con verdadera trascendencia para nuestro caso, que el argumento de la Comisión de que este análisis es contrario al texto del Tratado y a la jurisprudencia reiterada en la materia no puede ser acogido. Hay que recordar a este respecto que el Tribunal Supremo había hecho el mismo análisis que la Comisión, interpretando la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo de una manera errónea, como se puede concluir viendo las consideraciones que hace al respecto.

Así, dice que es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que un programa de ayudas haya sido adoptado por una entidad territorial no obsta a la aplicación del artículo 87 CE,

apartado 1, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia Alemania/Comisión, antes citada, apartado 17). Además, como señaló la Comisión en el punto 26 de la Decisión impugnada, el propio texto del Tratado, que en su artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región, indica que los beneficios cuyo alcance se limita a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas pueden constituir beneficios selectivos. Sin embargo, no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro.

Tampoco puede deducirse de la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C 156/98, Rec. p. I 6857), que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones es, sólo por esta razón, selectiva. En el apartado 23 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que el hecho de que la desgravación fiscal de que se trataba favoreciera a determinadas empresas situadas en los nuevos Länder y en Berlín Oeste la privaba de su carácter de medida general de política fiscal o económica. Sin embargo, la desgravación había sido adoptada por el legislador nacional y sólo se aplicaba, como excepción a un régimen nacional por lo demás uniforme, a una parte de las empresas establecidas en ciertas regiones de Alemania, concretamente, a las que contaran con un máximo de doscientos cincuenta trabajadores y tuvieran su domicilio social y su centro de dirección en los nuevos Länder o en Berlín Oeste.

Hay que tener presente que el Tribunal Supremo

había hecho una interpretación de esta sentencia totalmente contraria a la que el Tribunal de Luxemburgo dice que es correcta.

Pero además, el Tribunal quiere fijar los criterios que deben adoptarse para resolver esta cuestión, y establece, asumiendo plenamente las conclusiones del Abogado General, lo siguiente:

*"62 Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que, como la aquí controvertida, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal como se expone en el apartado 58 de la presente sentencia, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia.*

*63 El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional.*

*64 En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Co-*

*misión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.*

*65 En la tercera situación, una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.*

*66 En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.*

*67 Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.*

68 De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida."

De todo lo expuesto, puede deducirse que es triple la importancia que esta sentencia tiene para el País Vasco: por un lado, se establecen criterios generales para analizar si se pueden dictar disposiciones fiscales propias que no vulneren lo dispuesto en el Tratado, dando unos criterios que el País Vasco cumple más que sobradamente; por otro lado, desautoriza completamente la posición de la Comisión y de las Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco en la interpretación de la normativa y la jurisprudencia en materia de ayudas de Estado; y por último, implica poner de manifiesto el error manifiesto que constituye la interpretación del Derecho comunitario realizada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004.

Creo sinceramente que esta sentencia fue un paso decisivo para que las cosas cambiaran en relación con el Impuesto sobre Sociedades foral, buena prueba de lo cual fue que el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco paralizó los procedimientos de los que estaba conociendo en relación con la fiscalidad vasca y remitió una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este sentido.

## VII. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL ELEVADA POR EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO EN 2006.

Como consecuencia de la publicación de la sentencia Azores, la sentencia del Tribunal de Luxemburgo que, como hemos visto, se enfrenta por primera vez con la tarea de analizar qué requisitos deben cumplir las regiones de los Estados miembros para poder tener normas fiscales propias, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que ya había solicitado a las partes personadas su opinión al respecto después de conocidas las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed, decide suspender todos los procedimientos de que estaba conociendo y elevar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo.

La cuestión prejudicial es un mecanismo establecido en el Tratado de la Unión Europea por medio del cual los tribunales nacionales, cuando tienen que enfrentarse con un pleito en el que es determinante la interpretación de un precepto del Tratado o de un concepto de Derecho comunitario, pueden (o deben, según los casos) someterlo a la consideración del Tribunal comunitario, que es el único intérprete autorizado del Derecho europeo, para aplicar posteriormente esos criterios establecidos en Luxemburgo y resolver la controversia nacional.

Obviamente, en el caso que nos ocupa, y desde la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, todos los asuntos relacionados con la fiscalidad foral del Impuesto sobre Sociedades se reducían a la interpretación del concepto de ayuda de estado contenido en el artículo 87 del Tratado de la Unión Europea, y por tanto, a un concepto de Derecho comunitario, cuya interpretación por parte del Tribunal Supremo español era totalmente contraria a la que acababa de hacer el Tribunal de Luxemburgo en el asunto Azores.

Así, por medio de Autos de 20 y 26 de septiembre de 2006, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco elevó diversas cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo, todas ellas con idéntico contenido, en las que se solicitaba al Tribunal criterios aclaratorios sobre cómo aplicar la doctrina Azores al supuesto del País Vasco.

El primer elemento que debemos tener en cuenta al respecto, es la fundamentación que da el Tribunal de Bilbao para justificar la remisión prejudicial al de Luxemburgo, en la medida en que para él solamente es facultativa la remisión de la cuestión prejudicial pues contra sus resoluciones caben recursos ordinarios internos ante el Tribunal Supremo.

No obstante, el Auto de remisión justifica la cuestión prejudicial expresamente en base a los siguientes argumentos:

*"La clave de esa necesidad de promover la cuestión la pone este Tribunal en que si bien se esgrimen por la parte recurrente Decisiones de la Comisión Europea relativas a la materia de Ayudas de Estado que guardan alguna relación con las normas tributarias enjuiciadas, y sentencias del TJCE que las respaldan, y que han dado lugar incluso a un precedente de la jurisprudencia interna en ese sentido de la necesaria comunicación a la Comisión como Ayudas de Estado, -STS de 9 de Diciembre de 2.004-, se dan recientes elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia competente para la interpretación del Tratado, -muy en especial la Sentencia de 6 de Setiembre de 2.006 en el Asunto C-88/03-, que abren una perspectiva muy diversa para el enfoque de la cuestión. De este modo, esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros varios relacionados con él si se atiene a los precedentes internos, pudiendo llegarse a soluciones y pronunciamientos*

contradicторios según que dicha remisión prejudicial se produzca o no. Por ello, y a pesar de no concurrir en este nivel jurisdiccional de Tribunal autonómico esa obligación estricta de planteamiento de la cuestión de interpretación del Tratado, considera que no puede formarse un juicio certero sobre la solución del litigio sin recabar la cooperación del Alto Tribunal comunitario, y muy especialmente cuando éste, pese a desestimar el recurso de Anulación de la Republica Portuguesa contra la Decisión 2003/442 de la Comisión, acaba de definir por vez primera unos criterios generales para la solución del problema, y la subsunción en ellos de otras situaciones distintas a la examinada en dicho proceso no resulta evidente."

Este párrafo es suficiente como para poner en evidencia los dos errores más importantes que comete la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y que han ocasionado multitud de pronunciamientos de suspensión cautelar e, incluso, anulación en sede de incidente de ejecución de sentencia, respecto a las normas del Impuesto sobre Sociedades aprobadas por los Territorios Históricos en 2005 y 2006.

Por un lado, el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco proclama que el Tribunal de Luxemburgo, en Azores, es la primera vez que se enfrenta a una cuestión como la planteada en relación con el Impuesto sobre Sociedades vasco, lo que evidencia aún más la falacia de la que parte el Tribunal Supremo cuando en 2004 afirmó que su sentencia se basaba en una doctrina consolidada del Tribunal europeo.

Pero por otro lado, y de forma más patente, el Tribunal de Bilbao proclama que aplicar la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 después de conocer el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo en el asunto Azores sería

tanto como realizar una interpretación del Tratado que no podría considerarse ni válida ni actual.

De hecho, la sola presentación de la cuestión prejudicial y el contenido de la sentencia Azores han modificado el devenir posterior de los pronunciamientos judiciales del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco e, incluso, del Tribunal Supremo.

Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha desestimado las solicitudes de suspensión cautelar de vigencia de la reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades aprobada por los Territorios Históricos vascos en 2007.

Y lo que es más importante, el Tribunal Supremo, por medio de sentencias de 12 de julio de 2007 y de 13 de marzo y 6 de mayo de 2008 ha casado y anulado las suspensiones cautelares decretadas en 2005 y en 2006 por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con las reformas del Impuesto sobre Sociedades realizadas en esos ejercicios, precisamente porque entiende que la sentencia Azores y la propia elevación de una cuestión prejudicial elimina la apariencia de buen derecho de las pretensiones de las Comunidades Autónomas limítrofes, lo que es tanto como decir que elimina la apariencia de buen derecho de la propia sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que es la base de todas las impugnaciones realizadas con posterioridad.

Ahora bien, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el Auto de elevación de la cuestión prejudicial no se conforma con justificar la necesidad de la misma, sino que acomete la tarea de aplicar los tres criterios de autonomía definidos por el Abogado General Sr. Geelhoed y por la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Azores al caso vasco y, aunque en principio entiende el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y así lo dice expresamente,

que las instituciones forales cumplen los tres requisitos y gozan de autonomía total en el sentido de la sentencia Azores, hay dos elementos que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco entiende que podrían cuestionar esta autonomía según cuál fuera la interpretación que se diera a los mismos.

Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco centra el objeto del debate como sigue:

*"Partiendo de esta caracterización tan esquemáticamente expuesta, el componente verdaderamente clave es, por tanto, el de la selectividad, y la elemental pregunta que surge es si medidas tributarias establecidas con carácter general, y sin otorgar ventaja a determinadas empresas o producciones, por el solo hecho de afectar y tener eficacia limitadamente al ámbito competencial territorial de un poder infraestatal dotado de autonomía para regular los tributos, han de conceptuarse como "selectivas" y quedar sometidas a la disciplina de los artículos 87 y 88 TCEE.*

*Recientemente, en el recurso de anulación C-88/03 contra la Decisión 2.003/442 de la Comisión Europea, el Abogado General rechazaba esa proposición y se preguntaba por qué principios han de aplicarse para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro se hallan comprendidos dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado y recordaba en el punto 43 de sus Conclusiones, "que hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia".*

*En efecto, si los criterios de la Comisión reflejados en la Comunicación de la Comisión sobre Fiscalidad Directa de 1.998, (C-384), que se refieren en general a las notas y características del concepto*

de ayuda de Estado, han sido respaldados por el TJCEE, y si en lo que afecta a este último problema aludido de los territorios de Países miembros que gozan de autonomía fiscal, el punto de vista de la Comisión fue aparentemente respaldado en las Conclusiones del Abogado General Saggio a los Asuntos C-400/97 a C-402/97, respecto de normativa del País Vasco de incentivos a la inversión empresarial, cuyas medidas calificó de especificidad regional otorgando naturaleza meramente formal al hecho de tales medidas fuesen adoptadas por entes territoriales competentes dotados de autonomía por el derecho interno para promulgarlas, el TJCEE no llegó entonces a pronunciarse por haber sido desistido el proceso interno en que se le consultó prejudicialmente por este mismo Tribunal de acuerdo con el artículo 234 del Tratado.

Tampoco se ha pronunciado decisivamente sobre ese punto el Tribunal de Primera Instancia -TPI-CE-, en dos Sentencias de 23 de Octubre de 2.002 que afectaron a créditos fiscales del 45 por 100 y a la reducción temporal de la base imponible o llamadas vacaciones fiscales de las Haciendas del País Vasco. La primera, en asuntos acumulados T-269, T-271 y T-272, señala que; las partes demandantes alegan que las Decisiones impugnadas versan sobre medidas generales que no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87'1 CE, apartado 1. En efecto, el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas favorece de la misma forma a todos los contribuyentes que realicen inversiones de 2.500 millones de pesetas.

Las partes demandantes sostienen en primer lugar que la Comisión dedujo la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de su carácter regional. Señalan que los Territorios Históricos de Alava, Vizcaya y Guipúzcoa cuentan desde el siglo XIX con una autonomía fiscal reconocida y protegida

por la Constitución del Estado Español. En opinión de las referidas partes, las Decisiones impugnadas cuestionan implícitamente dicha autonomía.

(...) Ahora bien, en las Decisiones impugnadas, la Comisión se basó en dos elementos para calificar con carácter provisional el crédito fiscal como medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a saber, el importe mínimo de inversión de 2.500 millones de pesetas necesario para poder acogerse al beneficio fiscal... y el poder discrecional de que dispone la administración tributaria de los Territorios Históricos de que se trata en la concesión del beneficio fiscal.

Contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes, la Comisión no se basó, por tanto, en las Decisiones impugnadas, en la consideración de que las medidas fiscales controvertidas únicamente se aplican en una parte del territorio español, a saber, los Territorios Históricos del País Vasco, para deducir, con carácter provisional, la selectividad del crédito fiscal. Las partes demandantes no pueden, pues, afirmar que las Decisiones impugnadas ponen en tela de juicio la competencia normativa de los tres Territorios Históricos del País Vasco para adoptar medidas fiscales."

En la segunda, dictada en asuntos acumulados T-346 a 348/99, destacaba el Tribunal de Primera Instancia que, "El hecho de que la Constitución española haya reconocido a las autoridades vascas competencias fiscales no permite considerar que todo beneficio fiscal concedido por dichas autoridades esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal. En efecto, las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder

federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/1984, apartado 17; sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Alava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/1999, T-129/1999 y T-148/1999, citada en el apartado 37 supra, apartado 142)."

Frente a esa previa falta de definición jurisprudencial la Sentencia del Tribunal de Justicia, (Gran Sala) de 6 de Septiembre de 2.006, en el asunto C-88/03, sienta la premisa general de que, "no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate". -punto 58-.

Y rechazando que dicho análisis sea contrario a jurisprudencia reiterada, como la Comisión sostiene, reitera el Tribunal al que nos dirigimos que no puede deducirse, "que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que solo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro". -Punto 60.

Se remite más tarde el Tribunal de Justicia a los criterios establecidos en dicho asunto por el Abogado General en el punto 54 de sus Conclusiones señalando que, "para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.

Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.

Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central". -Punto 67-. Se añade seguidamente que, "es necesario no solo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida". -Punto 68-."

Por lo que la clave de bóveda de toda la controversia suscitada por las Comunidades Autónomas limítrofes al País Vasco es si se cumplen esos tres requisitos de autonomía o no en el caso vasco, y el Tribunal pocas dudas tiene al respecto.

"Cuando el Tribunal interno acomete seguidamente la tarea de subsumir en dichos requisitos o criterios generales, -que el Abogado General aludiendo a "autonomía total", identificaba como autonomía institucional, autonomía en materia de proce-

dimiento, y autonomía económica-, la concreta situación del País Vasco y de sus Territorios Forales, pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias o notas caracterizadoras de la autonomía, pues como hemos expuesto más arriba el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible.

En lo relativo a la autonomía de procedimiento, se le plantean a esta Sala ciertas dudas de interpretación acerca del alcance de dicho criterio. El procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, -dejando al margen los procedimientos de armonización en el seno de la propia CAPV-, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta, según hemos visto, es con unos mecanismos, no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de "tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo", lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 30 y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de

oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites, genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales. Se le plantea por ello la duda a esta Sala de cuál es la trascendencia de esos límites estatutarios y legales en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por dicha Sentencia de 6 de setiembre de 2.006.

En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, hemos venido ofreciendo los elementos normativos configuradores de una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones. La única duda, en línea con la anterior, deriva de que, aún siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como "sistema monetario", "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", "régimen económico de la Seguridad Social", "obras públicas de interés general", entre otras a que se refiere el artículo 149 de la

Constitución, y por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional. -SSTC 96/1.984, de 19 de Octubre, y 96/2.002, de 25 de Abril, entre otras."

Así pues, dos son las dudas que plantea la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en estas cuestiones prejudiciales:

1º) Si la autonomía de procedimiento se ve anulada por los límites establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la capacidad normativa de los Territorios Históricos, que además son susceptibles de control jurisdiccional por los Tribunales de Justicia.

Repárese en este sentido que los mecanismos de cooperación entre la Administración del Estado y los Territorios Históricos de intercambio de proyectos normativos y de conciliación en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa son desechados por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como limitadores de la autonomía y expresamente dice el Auto que no suponen una intervención directa del Gobierno central en la elaboración de la normativa foral.

2º) Si el hecho de que el Estado central se reserve competencias importantes en materia de política económica como la Seguridad Social o las obras públicas de interés general también supone una anulación de la autonomía económica exigida por la sentencia Azores.

Y repárese en este sentido también que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no alberga dudas sobre la inexistencia de flujos compensatorios de las eventuales reducciones de ingresos tributarios derivados de un ejercicio de la autonomía normativa en materia de Impuesto sobre Sociedades.

Quiero destacar estos hechos porque las dudas que plantea el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco son solamente esas dos, todo lo demás lo tiene claro y además, entiende el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen todos los requisitos de autonomía establecidos en la sentencia Azores, a salvo de las conclusiones que se puedan alcanzar en relación con las dos dudas planteadas.

Y esto es importante porque esos aspectos ya están despejados en la convicción del Tribunal interno, y pese a ello, varios de los intervenientes en el procedimiento, como las Comunidades Autónomas limítrofes y, sobre todo, la Comisión de las Comunidades Europeas, tratan de suscitar muchas más dudas de las que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había planteado, y cuestionan ante el Tribunal de Luxemburgo hechos que para el órgano judicial interno encargado de juzgar los recursos no plantean dudas de ningún tipo.

Es más, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco trata de centrar la cuestión prejudicial en torno a lo siguiente:

*"Se discute en el proceso acerca de la imperatividad de la comunicación a la Comisión europea, a título de Ayudas de Estado, de unas disposiciones tributarias que, en su general apreciación, (o, en todo caso, sin que se sostenga lo contrario por las partes demandantes), toman como destinatarios a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto de So-*

cidades del País Vasco, y que, en si mismas, no favorecen a determinados sujetos pasivos, sociedades mercantiles o empresas, ni a determinados sectores de producción, de tal modo que forman parte de la "imposición normal" dentro de su marco de aplicación. La cuestión de interpretación que ha quedado desarrollada en los anteriores fundamentos reside en determinar si el Tribunal interno debe considerar contraria a las disposiciones del Tratado la promulgación de tales normas tributarias sin previa sumisión al trámite del artículo 88.3 TCEE por el hecho de que se apliquen tan solo en una parte determinada del territorio del Estado miembro, en el conjunto del cual rigen medidas diferentes, tomando en consideración el nivel de autonomía con que cuenta la entidad infraestatal que promulga esas normas.

Por ello, la cuestión que procede someter al Tribunal de la Comunidad Europea es la de si el artículo 87.1 del Tratado debe ser interpretado en el sentido de que las medidas tributarias expuestas, por establecer tipos impositivos o deducciones tributarias que no se contemplan en la legislación general del Estado miembro, aplicables en el ámbito de competencia de la Comunidad Autónoma vasca y de sus Territorios Históricos, ofrecen carácter selectivo a efectos de ser conceptuadas como ayudas de Estado del citado precepto, con la consecuencia de la necesaria comunicación previa del artículo 88.3."

Y el propio Tribunal es consciente de la importancia que la resolución de la cuestión prejudicial va a tener para su actividad juzgadora y para el propio entramado constitucional del Estado español, cuando afirma lo siguiente:

*"La decisión de la controversia cuenta además con una enorme trascendencia presente y futura respecto del ejercicio de facultades y potestades normativas que, como enseñada vamos a detallar, vie-*

nen reconocidas por el ordenamiento interno en favor de las instituciones de los Territorios Históricos Forales del País Vasco-Euskadi enclavados en la Comunidad Autónoma del mismo nombre, hasta el punto de que del sentido de la sentencia que recaiga dependerá la subsistencia efectiva de poderes normativos reconocidos por la ley interna del Estado miembro. Le parece necesario a esta Sala que la viabilidad de esas potestades frente al Tratado de la Unión Europea sea definida con la mayor claridad y prontitud para evitar graves disfunciones e incertidumbres a los operadores económicos que se sitúan en el ámbito de aplicación de las normas tributarias afectadas, y asimismo a las instituciones públicas y organizaciones privadas externas a la Comunidad Autónoma vasca que cuestionan tales prerrogativas y facultades desde el prisma del derecho comunitario europeo. Existe, en suma, una exigencia de seguridad jurídica general sobre la materia que no favorece ninguna solución alternativa a la que ahora se adopta por esta Sala."

### VIII. LAS OBSERVACIONES DE LAS PARTES INTERVINIENTES ANTE EL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO.

El desarrollo de la cuestión prejudicial en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se estructura en base a un procedimiento no contradictorio en el que el Tribunal comunitario analiza la cuestión planteada por el Tribunal nacional, y analizando para ello las observaciones escritas y, en su caso, orales (cuando se celebra vista) de todas las partes intervenientes en el litigio principal, que son emplazadas para hacerse oír ante el Tribunal comunitario, así como estudiando las observaciones que pueden presentar, en caso de intervenir, la Comisión de las Comunidades Europeas y cualesquiera Estados miembros de la Unión Europea.

Recibida, por tanto, la cuestión prejudicial en el Tribunal de Justicia, éste publica en el Diario Oficial

de la Unión Europea un anuncio de la remisión prejudicial, en base al cual pueden personarse ante el Tribunal tanto la Comisión como los Estados miembros que lo deseen.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas otorga un plazo común a todas las partes para que presenten sus observaciones escritas, que posteriormente comunica a las demás partes, pero sobre las que no puede realizarse contradicción escrita, aunque sí podrá hacerse una valoración de las mismas en la fase oral.

En tercer lugar, cuando se acuerda la apertura de la fase oral del procedimiento, se cita a las partes para una vista a celebrar en la sede del Tribunal en Luxemburgo, en el que podrán realizar un informe oral para complementar las observaciones escritas.

En cuarto lugar, el Abogado General asignado al caso por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas hará públicas sus conclusiones mediante un informe que se hace público en una vista del Tribunal, y que sirve de base para los jueces encargados de analizar el asunto puedan formarse una opinión completa de los aspectos controvertidos, proponiendo al Tribunal cómo debería responder a la cuestión prejudicial.

En quinto lugar, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas emitirá su sentencia al respecto, que tendrá fuerza de cosa interpretada y la doctrina establecida en la misma será vinculante para todos los Tribunales y para todos los poderes públicos y ciudadanos de la Unión Europea.

Y en último extremo, el órgano judicial remitente, en nuestro caso el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, deberá aplicar los criterios establecidos por el Tribunal de Luxemburgo para resolver el litigio

interno que está sometido a su conocimiento.

En el presente procedimiento, como ya hemos dicho, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, al aplicar la doctrina Azores al caso vasco, en principio, entiende que se cumplen los tres requisitos de autonomía determinados por el Tribunal de Luxemburgo en la citada sentencia para estar ante normas generales, y así lo afirma, pero mantiene dos únicas dudas, que quiere que el Tribunal de Luxemburgo le despeje a través de la cuestión prejudicial:

1º) El Tribunal se cuestiona si la autonomía de procedimiento queda anulada por el hecho de que existan límites en el Concierto Económico a la potestad normativa de los Territorios Históricos y por el hecho de que las Normas Forales sean recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

2º) El Tribunal se cuestiona si la autonomía económica queda anulada por las competencias que retiene el Estado central en materias como política monetaria o seguridad social.

Pero, como hemos dicho, a pesar de esas dos consideraciones, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco afirma que en su opinión los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen los tres requisitos de la sentencia Azores, y en consecuencia, son regiones lo suficientemente autónomas, por lo que sus normas fiscales no cumplen el requisito de selectividad regional para ser consideradas ayudas de Estado.

El Tribunal de Luxemburgo trasladó a las partes la cuestión para que formularan observaciones escritas, lo que fue cumplimentado por todas las partes intervenientes en el litigio principal y, además, como lo permite el Tratado, por parte de la Comisión y de

tres Estados miembros: Italia, Reino Unido y España.

Resumiremos brevemente las posiciones de las distintas partes y sus argumentos principales para que pueda tenerse una visión completa de la cuestión prejudicial:

Las alegaciones de Diputaciones Forales, Juntas Generales, Cámara de Comercio y Confebask ante el Tribunal van en la línea de defender la aplicabilidad de la doctrina del caso Azores al País Vasco y entender que estamos ante regiones lo suficientemente autónomas, por lo que su normativa es perfectamente compatible con el Tratado.

Como es lógico, las alegaciones de las Comunidades Autónomas de La Rioja y Castilla y León y de la UGT de La Rioja van en la línea de decir que en el País Vasco no se cumple ninguno de los requisitos del caso Azores y, por tanto, estamos ante ayudas de Estado que deben notificarse y pedir autorización de la Comisión Europea.

La Comisión Europea pretende que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haga una reinterpretación del caso Azores, lo que es lógico si tenemos presente que la sentencia de 6 de septiembre de 2006 tiró por tierra los criterios que había venido empleando la Comisión en este asunto. Así, entiende de que el Tribunal en Azores había establecido tres criterios de autonomía, pero también había fijado un cuarto criterio, previo a los otros tres, de que la autoridad infraestatal juegue un papel determinante en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas.

Por tanto, hace un análisis de las distintas competencias de que disponen los Territorios Históricos, eliminando de la lista todas las que ejerce el Gobierno Vasco, y las compara con las que le quedan al Estado, concluyendo que las Diputaciones no tie-

nen un papel determinante en la definición de ese medio político y económico porque no ejercitan las competencias más importantes.

Pero además, insiste en que no se cumplen los requisitos de autonomía de procedimiento ni de autonomía económica, haciendo una reinterpretación extensiva de los mismos, y así por ejemplo, defiende que cualquier flujo económico desde el Estado hacia los Territorios Históricos desvirtúa la autonomía económica.

La Comisión pretende eliminar los efectos prácticos a favor de las regiones de la sentencia Azores, haciendo una reinterpretación de la misma, desvirtuando los criterios claros que ha fijado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esa sentencia.

Por su parte, el Reino de España presenta unas observaciones en las que, de una forma un tanto ambigua y sin decir expresamente que el País Vasco cumple los tres requisitos de Azores, sin embargo, sí establece claramente que se cumple la autonomía institucional, también que el control judicial no merma la autonomía de procedimiento y que no existen flujos financieros a favor de los Territorios Históricos que desvirtúen la autonomía económica.

El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, defendiendo la doctrina Azores, concluye que en el País Vasco se cumplen todos los criterios de autonomía, aunque no se pronuncia sobre la autonomía económica por no disponer de datos suficientes sobre el sistema de Cupo.

La República Italiana también defiende que se cumplen los tres requisitos de Azores en el caso vasco, afirmando contundentemente que se da autonomía institucional, de procedimiento y económica en los Territorios Históricos.

Además, el Tribunal de Luxemburgo decidió, como le habían pedido las partes, abrir la fase oral del procedimiento prejudicial. De este modo, convoca una vista oral en Luxemburgo el 28 de febrero de 2008, día en el que casualmente se cumplían 130 años de la aprobación del primer Concierto

Económico con las entonces provincias vascongadas.

Además, el Tribunal solicitó de las partes que aclarasen ciertos extremos en la vista, a saber:

1º. Precisar en qué situación se encuentran exactamente los procedimientos judiciales en curso contra las Normas Forales controvertidas (esta cuestión surge a raíz de las observaciones de La Rioja mencionando la existencia de resoluciones judiciales anulando las Normas Forales y ello podría implicar una cuestión de admisibilidad en cuanto que una anulación completa de las normas podría implicar carencia de interés en la sentencia).

2º. Describir de manera lo más detallada posible "el modo de cálculo del cupo, tal como está previsto en la Ley".

3º. Sobre la autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica, aspectos cuestionados por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, pide a las partes expresar opinión sobre:

- Las consecuencias que se extraen del control jurisdiccional sobre la existencia de una autonomía en materia de procedimiento y de autonomía económica;

- Los límites materiales de la autonomía de los

Territorios Históricos, tal como resultan del artículo 3 del Concierto Económico, así como el control jurisdiccional de las observaciones de dichos límites;

- Las consecuencias que se extraen del modo de cálculo del cupo sobre la existencia de una autonomía económica.

De las cuestiones planteadas por el Tribunal parecía deducirse que no se estaba entrando al juego que pretendía la Comisión de reevaluar los criterios de Azores, sino que se estaba centrando la cuestión en las tres dudas que se le plantea al Tribunal de Luxemburgo por el de Bilbao en cuanto a cómo quedaría afectada la autonomía exigida en el caso Azores por las particularidades expuestas.

Por tanto, ello permitía vislumbrar que los elementos de debate iban a quedar reducidos a lo que pretendía el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que el Tribunal de Luxemburgo avale la aplicación del caso Azores a los Territorios Históricos analizando sólo los límites que plantea la propia Sala, límites que para la propia Sala de Bilbao no implican que no exista autonomía en el sentido del caso Azores.

El 28 de febrero de 2008, en medio de una gran expectación, y en la "Grande Salle" de audiencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se celebró la mencionada vista oral, con una nutrida asistencia de representantes institucionales y empresariales de las partes en litigio, siendo destacable en este sentido que la representación institucional vasca estuvo encabezada por las máximas autoridades de los Territorios Históricos, los tres Diputados Generales, José Luis Bilbao, Xabier Agirre y Markel Olano, así como por la máxima autoridad económica del Gobierno Vasco, la Vizcachera Idoia Zenarruzabeitia.

Es más, una vez celebrada la vista, la Vicelehendakari y los tres Diputados Generales leyeron una declaración institucional conjunta de las cuatro instituciones vascas con motivo de la vista y en defensa del Concierto Económico.

A la vista acudieron todas las partes personadas, excepto la República Italiana, que consideraba que no tenía nada nuevo que añadir a las observaciones escritas presentadas y se daba por satisfecha con las mismas. En este sentido, hay que aclarar que en Derecho comunitario no es obligatorio acudir a la vista oral en caso de que se celebre, sino que las partes pueden conformarse con lo que han dicho por escrito.

Cada una de las partes se atuvo al guión previsible de lo que iban a ser sus argumentos, y efectivamente, teniendo en cuenta las preguntas que había traslado el Tribunal a las partes, el debate se centró en los aspectos concretos que había sido objeto de controversia desde un principio.

Comenzó su intervención la Comunidad Autónoma de Castilla y León, centrando su exposición en el cálculo del Cupo, aunque la interpretación que hizo de la Ley del Cupo fuera un tanto particular, llegando a concluir que el País Vasco recibe el Cupo en lugar de pagarla, conclusión totalmente alejada de la realidad, y haciendo constantes alusiones a circunstancias políticas que nada tienen que ver con el razonamiento jurídico exigido por el Tribunal.

La Comunidad Autónoma de La Rioja, siguiente parte en tomar la palabra, centró su exposición en destacar los límites establecidos en el Concierto Económico para la autonomía normativa de los Territorios Históricos y en el control jurisdiccional al que están sometidas las Normas Forales de los Territorios Históricos ante la jurisdicción contenciosa,

dando a entender que si fueran juzgadas por el Tribunal Constitucional las conclusiones a las que llegaría serían distintas, lo que no deja de ser una paradoja porque si lo que limita la autonomía es el control judicial, daría igual el órgano al que se dirigiera.

La Unión General de Trabajadores de la Rioja, última parte demandante en tomar la palabra, en un tono bastante timorato, centró su intervención en denunciar el supuesto privilegio que supone el régimen de Concierto Económico y en los intentos políticos de "blindar" las Normas Forales que se han realizado en la pasada legislatura, aspectos ambos que nada tienen que ver con el régimen jurídico de las ayudas de Estado en el Derecho comunitario, verdadero elemento de debate en esta cuestión prejurídica.

Llegaba el turno de intervención a las partes demandadas, y el abogado que representaba a las instituciones forales y a la Cámara de Comercio de Bilbao, volvió a defender que los Territorios Históricos cumplen los tres requisitos de autonomía establecidos por el Tribunal de Luxemburgo en el asunto Azores, haciendo a la vez una descripción exhaustiva pero sencilla del modo de cálculo del Cupo, teniendo presente en este sentido que fue desgranando la relación existente entre las distintas variables de cálculo del Cupo y la posible modificación de la recaudación de los Territorios Históricos como consecuencia del ejercicio de sus competencias normativas en materia tributaria, concluyendo, como no puede ser de otra manera, que ninguna modificación normativa que realicen los Territorios Históricos, y las consecuentes modificaciones de la recaudación que puedan producirse, influye en el importe del Cupo a pagar al Estado, poniendo de relieve, como los propios Presupuestos Generales del Estado indican, que el Cupo siempre es un flujo que pagan los Territorios Históricos al Estado.

Por otro lado, hizo hincapié en que los límites del Concierto Económico para la autonomía normativa de los Territorios Históricos no suponen una merma de la autonomía de los Territorios Históricos en el sentido de la sentencia Azores, sino que son consustanciales a las competencias de una entidad infraestatal, por que, si no, nos encontraríamos ante un Estado, y no estamos hablando de eso en este caso.

Y en cuanto al control judicial, realizado por el órgano jurisdiccional que sea, puso de manifiesto que es un elemento básico de cualquier Estado de Derecho, que aplica el principio de separación de poderes y de sometimiento del legislativo y del ejecutivo al control jurisdiccional, como garantía democrática, y la independencia del poder judicial impide considerar que la mera existencia de ese control judicial suponga una merma de la autonomía de los Territorios Históricos.

Los letrados que defendían a Confebask abundaron en cuestiones relacionadas con el cálculo del Cupo y con los límites de la autonomía de la Región Autónoma de Azores tenidos en cuenta por el Tribunal de Luxemburgo, para concluir que en el caso vasco se cumplen a la perfección los tres criterios de Azores.

Llegó el turno al Reino de España, que hizo una exposición sencilla pero contundente del modo de cálculo del Cupo, concluyendo que ninguna relación tiene el mismo con las variaciones en la recaudación que se produzcan en los Territorios Históricos, tengan la causa que tengan.

Pero además, fue desgranando los tres requisitos de Azores, llegando a la conclusión categórica de que se cumple la autonomía institucional, de que no existe intervención directa alguna de las autoridades centrales en la elaboración de la normativa por par-

te de los Territorios Históricos y de que no hay flujos financieros por parte del Estado que vengan a compensar modificaciones de la recaudación de los Territorios Históricos.

El letrado del Reino Unido hizo una intervención mucho más centrada en cuestionar las posiciones de la Comisión Europea, y le recordó varias veces al Tribunal cuáles eran los criterios que había establecido la Gran Sala (doctrina que vincula a la Sala que está juzgando este caso) en la sentencia de Azores para que los Estados descentralizados asimétricamente puedan cumplir las normas sobre ayudas de Estado desde esa perspectiva.

Aprovechó su intervención para cuestionar las observaciones escritas de la Comisión Europea, poniendo de manifiesto que si se admite la relectura de la doctrina Azores que pretende la Comisión, se estaría vaciando de contenido la misma y se estaría negando a cualquier región europea la posibilidad de tener autonomía fiscal, porque nadie cumpliría los requisitos de Azores si se admite la interpretación de la Comisión Europea.

Es más, el Reino Unido planteó la cuestión desde el derecho de los Estados europeos a descentralizarse asimétricamente sin resultar penalizados por ello, porque todos los agentes en liza, incluida la Comisión, admiten que una descentralización simétrica entre todas las autoridades infraestatales de un mismo Estado escapa de la normativa de ayudas de Estado.

Por ello, el Reino Unido reivindica la doctrina Azores como la que permite garantizar en la Unión Europea los derechos de los Estados descentralizados asimétricamente a poder adoptar esa estructura constitucional sin menoscabo de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

Por último, llegó el turno de intervenciones de la Comisión Europea, que repitió sus argumentos e intentó volver a hacer valer su pretendida relectura de la sentencia Azores, aunque siendo consciente de que el Tribunal no le había entrado en ese juego, como había quedado claro en las preguntas formuladas a las partes, intentó seguir negando la autonomía de los Territorios Históricos en base, sobre todo, a la existencia de límites en el Concierto Económico e incluso, centrando la cuestión en la diferencia que supone la existencia en el País Vasco de dos niveles institucionales diferentes que podrían dificultar el análisis que se había realizado en el asunto Azores.

Tras estas intervenciones, los Jueces del Tribunal realizaron algunas preguntas a las partes, singularmente a la Comisión y al Reino de España, aunque destacaron las preguntas que hizo el Juez ponente, Allan Rosas, y presidente de la Sala, que cuestionó la relectura que la Comisión pretendía hacer de los criterios de Azores, y a la sazón hay que tener en cuenta que este Juez fue también el ponente de la sentencia Azores.

La Abogada General no quiso hacer preguntas a las partes, por lo que resultaba evidente que ya tenía todos los elementos de juicio necesarios para formular sus conclusiones sin necesidad de solicitar aclaraciones adicionales.

La verdad es que a estas alturas del procedimiento todos podíamos tener claras cuáles eran las posiciones de todas las partes y cuáles los elementos sobre los que el Tribunal tiene que pronunciarse.

Hubo todavía breves turnos de réplica que utilizaron todas la partes, excepto el Reino de España y el Reino Unido, pero que no sirvieron más que para contrarrestar algunas de las afirmaciones realizadas con anterioridad por las otras partes y para enfati-

zar las posiciones previamente defendidas.

El Tribunal dio por concluida la vista y la fase oral del procedimiento, solicitando de la Abogada General la fecha en la que pretende hacer públicas sus conclusiones, que quedó fijada en aquel momento, a más tardar, para el 15 de mayo de 2008.

Las conclusiones de la Abogada General sirven para obtener la primera impresión fidedigna de lo que pueda ser el devenir futuro de la cuestión prejudicial en Luxemburgo y para tener una idea más o menos clara de los términos en los que el Alto Tribunal puede pronunciarse ante la cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y en conclusión, el futuro que en el ámbito comunitario le queda al Concierto Económico y a la capacidad normativa de las instituciones forales en materia de Impuesto sobre Sociedades teniendo en cuenta las normas sobre ayudas de Estado contenidas en el Tratado y la interpretación que de las mismas puede realizar el Tribunal de Justicia.

Pero, como dijo el abogado del Reino Unido, se está juzgando algo más que el régimen de Concierto Económico vasco y su adecuación a las normas comunitarias de Derecho de la competencia, se está juzgando el derecho a la autoorganización de los distintos Estados miembros de la Unión Europea, el respeto a las estructuras políticas, constitucionales e históricas de los Estados miembros, y el derecho de los Estados descentralizados asimétricamente a recibir el mismo tratamiento que otros Estados como Francia o Alemania, con modelos de descentralización simétrica.

El día 28 de febrero de 2008 se cumplían, además, como hemos dicho, 130 años de la aprobación del primer Concierto Económico. El 28 de febrero de 1878 se aprobaba el Real Decreto por el que se estableció el primer Concierto Económico,

como consecuencia de la abolición de los fueros decretada por las Leyes de 21 de octubre de 1835 y de 26 de julio de 1876.

Hace 130 años que el Reino de España decidió respetar su historia con un modelo de descentralización del poder tributario que hace coexistir cinco sistemas tributarios en el Estado, el de cada uno de los tres Territorios Históricos vascos, el de la Comunidad Foral de Navarra y el del resto del territorio, el de territorio de régimen común.

Los azares del destino han hecho coincidir esta onomástica con la cita más importante que el Concierto Económico ha tenido que enfrentar con el Derecho comunitario desde la incorporación de España a las Comunidades Europeas el 1 de enero de 1986, dotando todavía de mayor simbolismo y significación la cita judicial del 28 de febrero.

Como el propio letrado de las instituciones forales tuvo ocasión de llamar la atención del Tribunal, los cinco Jueces y la Abogada General tenían ante sí una cita con la historia, tenían ante sí a unas instituciones con ochocientos años de hacienda propia y de poder tributario originario, tenían ante sí a una institución, el Concierto Económico, establecida en el Reino de España 130 años antes, muchísimo tiempo antes de la propia existencia de la Unión Europea, y tenían ante sí el reto de establecer el camino por el que se construye Europa, una realidad que no puede desconocer las realidades de los pueblos y las gentes que la conforman.

La grandeza de la Unión Europea es construir un futuro juntos, pero desde el respeto a lo que cada uno somos, desde la implicación de los pueblos de Europa en la construcción de ese futuro, sin que tengan que renunciar a su historia, a sus instituciones, a sus peculiaridades y a su idiosincrasia, por mucho afán uniformizador que tenga la Comisión Europea.

Así quedaron dichas las cosas en la "Grande Salle" de audiencias del Tribunal de Luxemburgo, quedando la cuestión en manos de la Abogada General y de los cinco Jueces que integran la Sala Tercera del Alto Tribunal, sin duda, entre los que se encuentra el máximo conocedor de la doctrina comunitaria sobre los poderes fiscales de las autoridades infraestatales de los Estados miembros.

## IX. LAS CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL.

La cita que había quedado, en principio, para el 15 de mayo de 2008, se adelantó una semana y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas convocó a las partes a la lectura pública de las conclusiones de la Abogada General Sra. Kokott para el día 8 de mayo de 2008.

Con el conocimiento de la opinión de la Abogada General se ha despejado la primera incógnita en lo que se puede considerar como un respaldo sin fisuras a la posición de las instituciones forales y al encaje del Concierto Económico en la normativa europea, así como un varapalo más a la posición intransigente y avasalladora de las peculiaridades regionales de los Estados miembros en que se encuentra situada la Comisión de las Comunidades Europeas.

Lo primero que hay que destacar de este informe, como la propia Abogada General pone de relieve en sus conclusiones, es que el planteamiento de esta cuestión prejudicial por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco proporciona al Tribunal de Justicia la ocasión de desarrollar la jurisprudencia que inició en la sentencia Azores. En concreto, debe precisar qué requisitos ha de exigirse a la autonomía de las entidades regionales y locales para poder calificar sus normas fiscales de medidas propias, no incluidas en el marco estatal.

En concreto, la propia Abogada General enmarca el análisis que debe realizarse en esta cuestión pre-judicial en los siguientes términos:

*"39. El tribunal remitente desea fundamentalmente averiguar en qué circunstancias las medidas tributarias de entidades infraestatales que sean más beneficiosas a las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro tienen carácter selectivo y, consiguientemente, constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, que han de ser notificadas a la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3.*

40. Antes de analizar detalladamente, teniendo en cuenta los hechos del procedimiento principal, en qué circunstancias ha de considerarse que una medida tributaria es selectiva, me gustaría recordar los rasgos fundamentales de la sentencia Azores.

#### 1. La sentencia Azores

41. En la sentencia Azores el Tribunal de Justicia analizó por primera vez de manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias. Para ello tomó como punto de partida, en primer lugar, la jurisprudencia reiterada relativa al criterio de selectividad. Conforme a dicha jurisprudencia, el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen.

42. En principio, los impuestos no constituyen una ventaja, sino una carga. Sin embargo, las medidas tributarias pueden constituir una ayuda cuando, en determinados supuestos, el Estado recauda tributos menores a los que recaudaría normalmente

o no impone ningún gravamen. Puesto que el concepto de ayuda es más general que el de subvención, comprende también la reducción de las cargas que normalmente recaen sobre una empresa. Por tanto, para apreciar el carácter de ayuda de una medida tributaria, es preciso contar con un marco de referencia «normal», del que difiera de manera selectiva la normativa controvertida. Una diferenciación en la tributación está justificada cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben.

43. La novedad decisiva de la sentencia Azores es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia. Al contrario, consideró posible que el territorio de una entidad infraestatal constituyera por sí solo el marco de referencia cuando dicha entidad fuera suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro.

44. En su jurisprudencia anterior relativa a las ayudas concedidas por entidades territoriales, el Tribunal de Justicia insistió sobre todo en que dichas ayudas había que imputarlas a los Estados. Basándose en esta jurisprudencia, la práctica seguida hasta esa fecha por la Comisión consiste en considerar medidas selectivas a las normativas que no fueran aplicables al conjunto del territorio del Estado miembro, aunque hayan sido adoptadas por entidades territoriales.

45. En la sentencia Azores, para definir el marco de referencia con objeto de calificar un tipo impositivo reducido aplicado en una parte del territorio de un Estado miembro, el Tribunal de Justicia, partiendo de las conclusiones del Abogado General Geelhoed, distinguió tres situaciones:

– El Gobierno central decide unilateralmente

aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional (situación 1).

– El Estado central ha transferido la competencia tributaria a todas las entidades locales de un determinado nivel, que están facultadas para fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia (situación 2).

– Una entidad infraestatal, en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas del poder central y de las que no disponen otras entidades (asimetría), un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia (situación 3).

46. En la situación 1 la medida es indudablemente selectiva. Puesto que la totalidad del territorio del Estado determina tanto el nivel nacional general como la divergencia regional, el marco de referencia sólo puede estar constituido por el conjunto del Estado.

47. En la situación 2 no existe una «tributación normal» aplicable a todo el territorio del Estado, de la que difiera la normativa de cada una de las entidades territoriales de manera favorable para el contribuyente. Por ese motivo, las respectivas normativas locales coexisten de manera aislada y no son selectivas.

48. Esta situación se asemeja a la relación de las normativas fiscales de los Estados miembros entre sí. Puesto que los impuestos directos son competencia de los Estados miembros, los tipos del impuesto de sociedades no están armonizados y difieren considerablemente de un Estado miembro a otro. Mientras que el tipo impositivo en Bulgaria y Chipre es solamente del 10 %, la media comunita-

ria es de aproximadamente el 25 %. Aunque las diferencias en los tipos impositivos influyen en la competencia, los tipos especialmente bajos que se aplican a todas las empresas de un Estado miembro no tienen carácter de ayuda, puesto que en la Comunidad no existe un régimen tributario único.

49. La situación 3 se caracteriza por un reparto de competencias asimétrico. En algunos territorios, las entidades infraestatales disponen de competencias determinadas, que en el resto del territorio del Estado están atribuidas al Estado central. En este caso lo determinante será el grado de autonomía normativa de que dispongan las entidades infraestatales.

50. Si el Estado central determina efectivamente el contenido de las disposiciones infraestatales y/o asume las correspondientes consecuencias económicas, no existe una auténtica autonomía. La normativa infraestatal debe imputarse al Estado central. Estas normas generales constituyen el parámetro aplicable a la hora de apreciar si la normativa infraestatal confiere una ventaja selectiva. Si se tomara como marco de referencia el territorio de la entidad infraestatal únicamente porque, desde un punto de vista formal, la normativa ha sido adoptada por la entidad infraestatal, los Estados miembros podrían eludir fácilmente la prohibición de conceder ayudas de Estado. Bastaría con que transfirieran solo formalmente a las entidades infraestatales la competencia para adoptar las correspondientes normas.

51. Si, por el contrario, la medida controvertida de la entidad infraestatal se adopta en ejercicio de competencias autónomas suficientes, la situación 3 sería comparable a la situación 2: las normas de varios legisladores que actúan dentro de su ámbito de competencia propio –en el presente asunto, el Estado central y las entidades locales– coexisten sin un marco de referencia común.

52. El Tribunal de Justicia, siguiendo la propuesta del Abogado General Geelhoed supeditó la existencia de autonomía suficiente a la concurrencia de tres requisitos acumulativos:

– La entidad infraestatal que adopta la norma cuenta con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del Gobierno central – autonomía institucional.

– Las normas son adoptadas sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido – autonomía en materia de procedimiento.

– Las consecuencias económicas de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central – autonomía económica.

## 2. Aplicación de los criterios de la sentencia Azores a las medidas de los Territorios Históricos

53. Al igual que sucedía en el asunto Azores, parece que, en el caso de los Territorios Históricos, cabe afirmar la existencia de un reparto de competencias asimétrico en el sentido de la situación 3. En efecto, también en España la potestad de adoptar normas en materia tributaria es, en principio, competencia del Estado central. A diferencia de las demás entidades infraestatales, los Territorios Históricos son los únicos que poseen competencias en esta materia. Por tanto, el hecho de que las disposiciones tributarias controvertidas en los procedimientos principales deban ponerse en relación con las normas aplicables en el resto de España o, por el contrario, deban ser consideradas normas autónomas, dependerá decisivamente de la autonomía con que cuenten dichos Territorios al ejercer sus

competencias.”

Y hay que tener presente que la importancia de estas conclusiones radica en que resuelve de manera indubitable las dudas que se habían planteado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sobre el cumplimiento por parte de los Territorios Históricos vascos de los criterios de Azores, además de sentar principios generales aplicables en todos los Estados miembros de la Unión Europea para comprobar la adecuación a los criterios de Azores de la autonomía de las diferentes regiones.

Al respecto, no podemos menos que felicitarnos por el contenido de las mencionadas conclusiones, en las que la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo ha avalado las tesis defendidas por los Territorios vascos, confirmando que el Derecho comunitario admite la existencia de sistemas fiscales infraestatales, como el derivado del Concierto Económico, siempre que las autoridades regionales dispongan de autonomía suficiente, como ya había establecido la conocida sentencia Azores.

La Abogada General comparte la posición de los Territorios vascos en el sentido de que el régimen de Concierto Económico configura a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco como entidades con suficiente autonomía como para disponer de un sistema tributario propio dentro de un Estado miembro de la Unión Europea.

Por tanto, tenemos que estar contentos y satisfechos porque la solidez de nuestra posición, de nuestros argumentos jurídicos y la realidad de nuestro sistema tributario ha recibido el primer espaldarazo en el Tribunal de Luxemburgo.

La Abogada General, haciendo caso omiso de las cabriolas jurídicas que tanto las instituciones recurrentes como la Comisión de las Comunidades

Europeas han intentado realizar durante todo el proceso, concluye que el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A), 37 y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, NO HAN DE CONSIDERARSE SELECTIVAS con encaje en la noción de ayuda de estado de dicho precepto y NO HAN DE COMUNICARSE POR ELLO A LA COMISIÓN en los términos del artículo 88.3 del Tratado, siempre que el Tribunal interno compruebe que se cumplen los tres requisitos de autonomía contenidos en la sentencia Azores, convertidos por la Abogada General en cuatro criterios, pues desdoblaba el criterio de la autonomía de procedimiento en dos partes y le cambia el nombre, por autonomía configurativa formal y autonomía configurativa material, sin modificar en esencia su contenido interno.

Al respecto, y dando por hecho que, salvando la pequeña modificación terminológica que realiza la Abogada General en el criterio de la autonomía de procedimiento, mantiene en su integridad la sentencia Azores, desestimando, en consecuencia, las pretensiones de la Comisión Europea de reinterpretar Azores, hemos llegado a la conclusión anterior al analizar cuáles eran las dudas que Azores suscitaba en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

El Tribunal de Bilbao no tenía duda alguna de que los Territorios Históricos cumplían el requisito de autonomía institucional, que nadie ha discutido y que la Abogada General acepta también sin entrar en mayores consideraciones.

En cuanto a la autonomía de procedimiento, el Tribunal de Bilbao opinaba que se cumplía por los Territorios Históricos salvo que alguno de los elementos que a continuación exponemos la limitasen de tal manera que quedase anulada, por lo que la cuestión prejudicial precisamente versaba sobre esos extremos.

Pero hay que tener en cuenta que no todas las cuestiones que pueden suscitarse en torno al ejercicio de las competencias forales implicaban dudas para el Tribunal de instancia, por mucho que lo hayan querido presentar de esta manera algunos de los intervenientes, y así, por ejemplo, la existencia de una obligación de intercambio recíproco de proyectos normativos entre los Territorios Históricos y la Administración del Estado no planteaba dudas al Tribunal interno sobre si ello implicaba una participación del Estado en la elaboración de la normativa vasca.

Al respecto, la Abogada General entiende que de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia. Es cierto que el artículo 4 del Concierto Económico impone a las administraciones tributarias la obligación de coordinarse y colaborar, para lo cual se establece el marco institucional de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a la que se refieren los artículos 63 y 64 del Concierto Económico. Sin embargo, la coordinación y colaboración no parece suponer una vinculación de los Territorios Históricos a las exigencias del Estado central en contra de la voluntad de aquéllos.

La verdadera duda que planteaba el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco era si la existencia de límites materiales en el Concierto Económico y en la Constitución que debían respetar los Territorios

Históricos podían suponer una limitación de la autonomía.

Al respecto, la Abogada General parte de que el hecho de que los Territorios Históricos deban respetar límites constitucionales al adoptar sus normas tributarias no excluye de antemano que dispongan de autonomía material de configuración. No obstante, estas exigencias no deben restringir la libertad de actuación de los Territorios Históricos hasta tal punto que éstos ya no puedan, en la práctica, perseguir fines de política económica propios al adoptar la normativa tributaria.

Y en relación a ello, concluye que los precedentes jurisprudenciales internos alegados por los demandantes y por la Comisión (sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002 y sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004) no implican que los Territorios Históricos estén limitados de tal forma que no puedan perseguir fines de política económica propios.

Es más, hablando de los límites impuestos en el Concierto a los Territorios Históricos, la Abogada General razona que el respeto de la estructura y conceptos impositivos generales del Estado no les impide a los Territorios vascos forzosamente perseguir fines de política económica propios. Al contrario, para ello lo determinante es averiguar si pueden establecerse parámetros materiales, como el tipo y la base impositiva que difieran del régimen tributario común.

Y al respecto, es evidente que la jurisprudencia de los Tribunales internos reconoce constantemente esta capacidad. Es más, el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Auto de remisión de la cuestión prejudicial ya razonaba que "La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País

Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites, genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, ...".

Es más, la propia Abogada General Sra. Kokott, en sus conclusiones, recoge su entender de la situación existente en el País Vasco a partir de la doctrina del Tribunal Supremo, razonando que "ya antes de que se adoptaran las disposiciones controvertidas en los procedimientos principales existía una normativa similar en los tres Territorios Históricos. Sin embargo, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo declaró la nulidad de pleno Derecho de dichas disposiciones (recurso de casación nº 7893/1999). Para ello, analizó las Normas Forales desde el punto de vista de los principios constitucionales de la autonomía, la igualdad de trato, la unidad del Estado y la solidaridad, así como de la competencia y de la libertad de establecimiento. En su análisis destacó que los principios citados no excluían toda tributación en los Territorios Históricos que divergiera del régimen tributario general. En efecto, también había que tener en cuenta la autonomía que la Constitución garantiza a dichos Territorios.".

Por tanto, si relacionamos esta exposición de la Abogada General con su propio razonamiento al analizar la autonomía de procedimiento, es evidente que de su propia argumentación se deduce el cumplimiento del requisito expuesto.

Muy relacionado con la cuestión anterior, dudaba el Tribunal de Bilbao de la autonomía de los Te-

rritorios Históricos por el hecho de que las Normas Forales fueran recurribles ante la jurisdicción contenciosa, es decir, porque existiera un control jurisdiccional ordinario de las limitaciones constitucionales, estatutarias y del Concierto Económico que acabamos de exponer.

En relación con ello, la Abogada General sentencia que, cuando las disposiciones nacionales establecen límites a la libertad de los legisladores territoriales para configurar su normativa, en los Estados de Derecho es frecuente que la observancia de tales límites esté sometida a control jurisdiccional. Mientras dicho control se limite a dicha observancia y no se extienda también a la utilidad de las normas tributarias infraestatales, no supondrá una limitación adicional de la autonomía de las entidades infraestatales. El hecho de que la competencia para ejercer dicho control resida en última instancia en un tribunal de ámbito estatal no enerva esta conclusión. También carece de relevancia la circunstancia de que, para impugnar normas autonómicas, de rango inferior, quepa imponer recursos ante los tribunales ordinarios, mientras que las leyes estatales y autonómicas sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional.

Por otra parte, el Tribunal de Bilbao dudaba de la existencia de autonomía económica por el hecho de que el Estado se reservara competencias importantes en materia económica como las de la Seguridad Social, y por tanto, de ello llegó a deducir la Comisión Europea que los Territorios vascos no desempeñaban un papel relevante en la definición del marco político y económico, tratando de extraer un cuarto criterio de la sentencia Azores, intento éste que ha sido cortado de raíz por la Abogada General.

La Abogada General comienza su análisis diciendo que "hay que convenir con la Comisión en

que la situación competitiva de las empresas no depende únicamente del marco normativo tributario, y está influida por otros muchos factores de localización, como, por ejemplo, la posibilidad de disponer de mano de obra cualificada, la configuración del Derecho laboral y de la Seguridad Social, o las infraestructuras. Sin embargo, ello no implica forzosamente que sólo pueda afirmarse la existencia de «suficiente autonomía» en los casos en que una entidad infraestatal disponga de competencias tan amplias que pueda influir en todos esos factores.

Actualmente ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. Tienen que llevar a cabo su política económica atendiendo a los principios del artículo 98 CE y coordinarla en el seno del Consejo, conforme a lo dispuesto en el artículo 99 CE. Numerosas normas determinantes para elegir la localización de la empresa, relativas, por ejemplo, al Derecho laboral, a la normativa medioambiental, a las normas de contratación pública, o a la protección de la propiedad intelectual están armonizadas a nivel comunitario. En algunos ámbitos, por ejemplo, la agricultura, el comercio exterior y el tráfico, la política nacional está supeditada, además, a las políticas comunes."

Y concluye que si fuera acertada la interpretación que la Comisión hace de la sentencia Azores, no podría comprenderse por qué el Tribunal de Justicia no negó la existencia de autonomía en dicho asunto por el mero hecho de que las competencias regionales se limitaban a la adaptación del tipo impositivo. En lugar de hacerlo así, comprobó en el caso concreto si dicha región, al ejercer la citada competencia, actuaba de manera autónoma desde el punto de vista institucional, procesal y económico.

En consecuencia, el hecho de que el Estado se reserve competencias en materias como las enunciadas no merma la autonomía de los Territorios Históricos.

Por último, y aunque el Tribunal de Bilbao no se planteó si el mecanismo del Cupo podía implicar compensaciones que eliminases la autonomía económica, sino que afirmaba contundentemente que las instituciones forales soportan ellas solas las consecuencias de sus decisiones de política fiscal, es lo cierto que varios intervenientes en el procedimiento en Luxemburgo, y singularmente, la Comisión de las Comunidades Europeas, suscitaron este problema, y a este respecto, la Abogada General se muestra tajante al decir que *"el Gobierno español considera que las modificaciones de la cuantía de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos no han influido en el importe del cupo. Si el tribunal remitente llega a la misma conclusión y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente."*

E incluso, muestra su convicción de que, en conjunto, las explicaciones proporcionadas por quienes han presentado observaciones, tanto en éstas como en sus respuestas a las preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia, dan la impresión de que la determinación del cupo obedece, en definitiva, a un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios. Así lo muestra el mero hecho de que el índice de imputación, que, en principio, debería constituir una referencia a la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, no se haya modificado desde hace más de 25 años, a pesar de que probablemente los ingresos fiscales hayan sufrido, de hecho, oscilaciones.

Hay un elemento que, como ya hemos comentado, no se suscitaba por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su cuestión prejudicial, pero que, sin embargo, sí fue defendido de una manera muy contundente por la Comisión en sus observaciones escritas y en su intervención en la vista oral: la existencia de un criterio previo a los tres criterios de autonomía de la sentencia Azores, el correspondiente a que la entidad infraestatal defina de manera relevante el medio político y económico en el que operan las empresas.

En el curso de la vista las instituciones vascas y, sobre todo, el Reino Unido, mostraron su absoluta disconformidad con esta interpretación que realizaba la Comisión de la sentencia Azores, entendiendo que, con ella, se pretendía vaciar de contenido el pronunciamiento del Tribunal de Justicia y convertir en casi imposible el cumplimiento de los requisitos de esa sentencia.

La Abogada General corta de raíz, en sus conclusiones, los intentos de la Comisión por reinterpretar Azores en tal sentido, ya que entiende lo siguiente:

*"65. Según la Comisión, en la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia exige practicar un examen en dos fases para comprobar la autonomía de las entidades infraestatales. En un primer momento debe examinarse si dicha entidad «desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas». Una vez comprobado que ello es así, hay que verificar si concurren los tres requisitos de autonomía a que se refiere el apartado 67 de la sentencia.*

*66. Afirma que, de hecho, los Territorios Históricos disponen únicamente de competencias muy reducidas a la hora de fijar las condiciones marco para la economía. Es cierto que, conforme al artícu-*

lo 41 del Estatuto de Autonomía, pueden regular el régimen tributario. Sin embargo, apenas pueden influir en el destino de lo recaudado. Al contrario, deben transferir una gran parte de los ingresos fiscales a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado. Por consiguiente, entiende que ello basta para afirmar que no cuentan con suficiente autonomía.

67. Hay que convenir con la Comisión en que la situación competitiva de las empresas no depende únicamente del marco normativo tributario, y está influida por otros muchos factores de localización, como, por ejemplo, la posibilidad de disponer de mano de obra cualificada, la configuración del Derecho laboral y de la Seguridad Social, o las infraestructuras. Sin embargo, ello no implica forzosamente que sólo pueda afirmarse la existencia de «suficiente autonomía» en los casos en que una entidad infraestatal disponga de competencias tan amplias que pueda influir en todos esos factores.

68. Actualmente ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. Tienen que llevar a cabo su política económica atendiendo a los principios del artículo 98 CE y coordinarla en el seno del Consejo, conforme a lo dispuesto en el artículo 99 CE. Numerosas normas determinantes para elegir la localización de la empresa, relativas, por ejemplo, al Derecho laboral, a la normativa medioambiental, a las normas de contratación pública, o a la protección de la propiedad intelectual están armonizadas a nivel comunitario. En algunos ámbitos, por ejemplo, la agricultura, el comercio exterior y el tráfico, la política nacional está supeditada, además, a las políticas comunes.

69. Analizando con más precisión los pasajes decisivos de la sentencia Azores, que la Comisión sólo reproduce en extracto, se comprueba claramente que el Tribunal de Justicia se refería a la autonomía

en la adopción de las medidas concretas, y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica, en general. Así, consideró posible que «una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas». Al expresarse en estos términos, el Tribunal de Justicia se refería evidentemente a la normativa tributaria controvertida en el asunto Azores.

70. Si fuera acertada la interpretación que la Comisión hace de la sentencia Azores, no podría comprenderse por qué el Tribunal de Justicia no negó la existencia de autonomía en dicho asunto por el mero hecho de que las competencias regionales se limitaban a la adaptación del tipo impositivo. En lugar de hacerlo así, comprobó en el caso concreto si dicha región, al ejercer la citada competencia, actuaba de manera autónoma desde el punto de vista institucional, procesal y económico.

71. Por consiguiente, hay que rechazar la tesis de la Comisión. ”

Por tanto, ya vemos claramente que la Abogada General propone al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que desestime las alegaciones de la Comisión en este sentido, y reafirme que los únicos tres elementos a tener en cuenta son los aspectos institucional, procedimental y económico de la autonomía de los órganos con competencias para establecer su propia normativa.

Y otro elemento de discusión, que no había suscitado por el Tribunal Superior de Justicia del País

Vasco en su Auto de remisión de la cuestión prejudicial, lo constituye el análisis de cuál debe ser el marco de comparación, si cada uno de los Territorios Históricos o la Comunidad Autónoma del País Vasco en su conjunto.

Éste fue un elemento en el que incidieron de manera destacada la Comunidad Autónoma de La Rioja, y sobre todo, la Comisión de las Comunidades Europeas en la vista oral celebrada en Luxemburgo el 28 de febrero de 2008.

Pero tampoco recibe acogimiento por parte de la Abogada General, que razona como sigue para situar en su justo término este elemento:

*"72. Al apreciar si las medidas controvertidas tienen carácter selectivo y comprobar la autonomía de las respectivas entidades territoriales se suscita, en primer lugar, la cuestión de si lo que debe contraponerse al Estado central es la Comunidad Autónoma del País Vasco en su conjunto o los tres Territorios Históricos.*

*73. Conforme al artículo 41, apartado 1, del Estatuto de Autonomía, el establecimiento del régimen tributario, que, como se ha señalado, es el objeto principal del presente procedimiento, es competencia de los Territorios Históricos. Es a las instituciones competentes de dichos Territorios a quienes se imponen los principios y bases contemplados en los artículos 2 a 4 del Concierto Económico. Los Territorios Históricos intercambian directamente con la administración del Estado central datos relativos a la recaudación de los tributos y designan representantes para la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 63 y 64 del Convenio Económico. Todo ello obliga a examinar la autonomía de cada uno de los Territorios Históricos.*

74. Sin embargo, resulta llamativo que la coordinación dentro del País Vasco dé lugar a que las Normas Forales de los tres Territorios Históricos sean, en gran parte, idénticas. Por ese motivo cabría dudar de la autonomía normativa de cada uno de los Territorios. En este contexto hay que distinguir dos supuestos:

– *La coordinación interna obliga de hecho o de Derecho a los Territorios Históricos a adoptar normas uniformes, siendo la coordinación independiente de las exigencias del Estado central.*

– *En el marco de la coordinación, los Territorios Históricos están vinculados a las exigencias de la Comunidad Autónoma, que, a su vez, han de atenerse a las exigencias del Estado central.*

75. En el primer supuesto, son, sobre todo, los Tres Territorios y, posiblemente, también la Comunidad Autónoma, quienes ejercen, conjuntamente, la soberanía tributaria. En ese caso, la coordinación interna de la actividad legislativa posiblemente limite la autonomía de los Territorios Históricos entre sí, pero no la autonomía (común) frente al Estado central. Sin embargo, a la hora de comprobar si una normativa tributaria aplicable indistintamente a todas las empresas de una entidad infraestatal es selectiva, lo único determinante es la relación entre el Estado central y dicha entidad. Por tanto, habría que comprobar si los Territorios Históricos, actuando conjuntamente o los Territorios Históricos junto con la Comunidad Autónoma disponen, en conjunto de suficiente autonomía frente al Estado central.

76. En cambio, en el segundo supuesto, las exigencias impuestas indirectamente por el Estado central pondrían en entredicho la autonomía de los Territorios Históricos. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional aclarar cuál de los dos supuestos se produce en el procedimiento principal y extraer de ello

las correspondientes consecuencias.

77. Por último también cabe imaginar que la Comunidad Autónoma del País Vasco puede influir en la actividad legislativa en materia tributaria de los Territorios Históricos de manera tal que en una parte del País Vasco existieran condiciones más ventajosas que en otras. En ese supuesto, podría afirmarse la existencia de medidas selectivas, en las que el marco de referencia no sería el Estado central, sino el País Vasco. Sin embargo, la información de que dispone el Tribunal de Justicia no proporciona indicios de que así ocurra."

En los párrafos transcritos la Abogada General pone en evidencia su posición al respecto, distinguiendo si la armonización dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco deriva del acuerdo entre las instituciones vascas o de una traslación al País Vasco de exigencias de la Administración central. Evidentemente, ni la Constitución, ni el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, ni mucho menos el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establecen que los órganos comunes de la Comunidad Autónoma sean garantes de la traslación a la normativa foral de unos principios o exigencias que pudieran venir impuestos por las autoridades centrales.

El funcionamiento de la coordinación entre los tres Territorios Históricos y el Gobierno Vasco, y la articulación jurídica de la que nace, establecen mecanismos de coordinación institucional exclusivamente entre las instituciones vascas, y a los efectos de ejercer la autonomía que les reconoce el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin que supongan ninguna intervención de las autoridades centrales en el ejercicio de esas competencias, como por otra parte, se deduce claramente del Auto de remisión de la cuestión prejudicial cuando afirma que "la Comunidad Autónoma

vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, ...".

Un elemento que parece dejar en el aire la Abogada General es el caso de qué sucede dentro del País Vasco, si en unos territorios se mantiene una regulación diferente a los otros y el marco de comparación es el País Vasco, extremo éste que no afirma y que, como hemos visto, no se podría afirmar.

En cualquier caso, con la configuración actualmente existente en la Comunidad Autónoma del País Vasco, con su articulación institucional, podríamos decir que el caso de los Territorios Históricos del País Vasco en el seno del mismo, y sin atender a su relación con el territorio de régimen común, se correspondería con la situación 2, descrita tanto en la sentencia Azores como en las conclusiones de la Abogada General Sra. Kokott, es decir, la situación de descentralización simétrica.

Dentro del País Vasco no hay una norma común o general, sino tres Territorios Históricos con idéntico nivel de competencias, y por tanto, no puede identificarse una norma general de la que constituyan la excepción una norma más beneficiosa de un territorio concreto, y en este sentido, como es pacífico en la interpretación de la sentencia Azores que hacen todas las partes, esta situación 2 nunca entra en el ámbito de aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado.

Como conclusión de todo lo anterior, y como proponían los Territorios vascos, la Abogada General rechaza que las dudas que planteaba el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sobre los elemen-

tos que podían reducir la autonomía exigida por la sentencia Azores, tengan encaje en el Derecho comunitario, y por ello, entiende que ninguno de ellos obsta al hecho de que las instituciones vascas son autónomas en la adopción de sus decisiones y responsables de las consecuencias políticas y económicas de las mismas.

Además, ratifica completamente el contenido de la sentencia Azores, con una pequeña modificación terminológica en relación con la autonomía de procedimiento, rebautizada como autonomía de configuración, y en la que siguiendo las observaciones de la Comisión, la Abogada General admite que hay que distinguir el plano formal del plano material de este tipo de autonomía, que en Azores podían estar, en cierto modo, confundidos.

Así, la Abogada General razona que: *"En este contexto, la Comisión, por lo que se refiere a la autonomía procesal, distingue acertadamente entre dos aspectos. El primero de ellos, que también podría denominarse autonomía puramente procedural, se refiere a la libertad de las entidades infraestatales para adoptar normas tributarias en un procedimiento en el que el Gobierno central no tiene poder alguno para intervenir o, al menos para intervenir de manera decisiva. El otro aspecto se refiere al margen de actuación material que les corresponde a las entidades infraestatales conforme al ordenamiento jurídico interno. Para reflejar mejor este segundo aspecto, en lugar del concepto de autonomía procesal, utilizaré, en lo sucesivo el concepto de autonomía configurativa, tanto formal como material".*

Precisamente este análisis y la exigencia de unos requisitos de autonomía suficientes como para impedir descentralizaciones puramente formales realizadas por los Estados miembros para eludir la aplicación de la normativa sobre ayudas de estado, es el

elemento en el que la Sra. Kokott reivindica la aportación del Abogado General Sr. Saggio, cuyo interés en evitar que se abrieran puertas para que los Estados pudieran eludir la aplicación de lo previsto en el artículo 87 del Tratado es destacado como la aportación del Sr. Saggio a esta controversia.

Así, la Abogada General dice que: *"si el Estado central determina efectivamente el contenido de las disposiciones infraestatales y/o asume las correspondientes consecuencias económicas, no existe una auténtica autonomía. La normativa infraestatal debe imputarse al Estado central. Estas normas generales constituyen el parámetro aplicable a la hora de apreciar si la normativa infraestatal confiere una ventaja selectiva. Si se tomara como marco de referencia el territorio de la entidad infraestatal únicamente porque, desde un punto de vista formal, la normativa ha sido adoptada por la entidad infraestatal, los Estados miembros podrían eludir fácilmente la prohibición de conceder ayudas de Estado. Bastaría con que transfirieran solo formalmente a las entidades infraestatales la competencia para adoptar las correspondientes normas. [con cita en este punto, precisamente a las Conclusiones del Abogado General Sr. Saggio de 1 de julio de 1999.]*

*51. Si, por el contrario, la medida controvertida de la entidad infraestatal se adopta en ejercicio de competencias autónomas suficientes, la situación 3 sería comparable a la situación 2: las normas de varios legisladores que actúan dentro de su ámbito de competencia propio –en el presente asunto, el Estado central y las entidades locales– coexisten sin un marco de referencia común."*

En suma, hemos de compartir esta afirmación, pero como el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas estableció en Azores, si se dan los tres requisitos de autonomía allí establecidos, no estarímos en un escenario como el que se plantea, y

a esa conclusión ha llegado la Abogada General Sra. Kokott en relación al caso vasco.

Con todo, debemos hacer un llamamiento a la prudencia, porque, como es conocido, las conclusiones de los Abogados Generales son una opinión muy autorizada sobre la interpretación y aplicación del Derecho comunitario, puesto que el verdadero aval para el sistema de Concierto Económico debe venir de la sentencia definitiva que pronuncie el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en los próximos meses, cuyo contenido será obligatorio para todos los poderes públicos y todos los tribunales de toda la Unión Europea.

Por tanto, hay que esperar a que se conozca la sentencia, a que los cinco jueces que componen la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas hagan público su fallo en esta cuestión prejudicial, para que la estabilidad jurídica del sistema de Concierto Económico en el seno de la Unión Europea quede definitivamente consagrada y garantizada.

Obviamente, el tenor y la rotundidad de las conclusiones de la Abogada General, nos deberían hacer ser optimistas en cuanto al desenlace final, y sobre todo, evidencian claramente la injusta situación que han vivido los sistemas tributarios de los Territorios Históricos vascos en los últimos años.

Si algo ponen de manifiesto estas conclusiones es que la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, como repetidamente se ha denunciado desde los Territorios vascos, se basaba en una errónea interpretación y aplicación del Derecho comunitario, y por tanto, ponen de manifiesto la arbitrariedad y la injusticia que aquella sentencia supuso, y que ha traído estos tres años de inseguridad jurídica y de continua judicialización del Concierto Económico por parte de ciertas instituciones.

También ponen de manifiesto que las acciones y decisiones de los Territorios vascos han sido las correctas en todo momento, completamente respetuosas con el ordenamiento comunitario, y por tanto, deben sentar las bases para que nadie pueda cuestionar en el futuro el ejercicio de la autonomía tributaria que el Concierto Económico reconoce a las instituciones vascas.

## X. EL FUTURO CERCANO: ¿Y AHORA QUÉ?

Con la prudencia debida hasta el momento en que se conozca la sentencia definitiva del Tribunal de Luxemburgo, podríamos valorar la situación actual del siguiente modo:

1º) Estar hoy en la situación en que nos encontramos no ha sido sino el fruto del trabajo constante y del mantenimiento de una acertada estrategia jurídica para defender la adecuación del ejercicio de nuestra soberanía fiscal al marco comunitario y para poder superar el error gravísimo que cometió el Tribunal Supremo español en diciembre de 2004.

2º) Los argumentos defendidos por los Territorios vascos, con el apoyo del Reino Unido, de la República Italiana y del Reino de España, han llevado a la convicción de la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo de que nuestra capacidad normativa tiene pleno encaje en el marco comunitario, dentro del respeto que la Unión Europea debe profesar a la autonomía constitucional de sus Estados miembros y a los derechos históricos que los mismos reconozcan y amparen en su seno.

3º) Todos los recursos judiciales pendientes ante los Tribunales internos contra normas tributarias vascas deben ser desestimados íntegramente si la sentencia que en los próximos me-

ses dicte el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas confirma las conclusiones de la Abogada General, contribuyendo con ello a crear el necesario clima de seguridad jurídica y de estabilidad normativa que necesitan nuestras empresas y nuestros ciudadanos.

4º) Y lo más importante es que una sentencia que confirme estas conclusiones supone el aval definitivo al encaje del sistema de Concierto Económico en el entramado institucional y normativo de la Unión Europea, equiparable a cualquier sistema tributario de cualquier Estado miembro. El propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Auto de remisión, ponía de manifiesto que esto era lo que estaba en juego en este asunto, y que la seguridad jurídica de todos, de las instituciones y de los ciudadanos y las empresas, demandaba inexorablemente la consulta al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

5º) En último extremo, las conclusiones de la Abogada General también suponen una advertencia a la Comisión Europea sobre los límites que encuentra en su intento de "uniformización" fiscal utilizando para ello todos los instrumentos que encuentra a su alcance en el ordenamiento comunitario.

El gran perdedor de estas conclusiones no son las instituciones de las Comunidades Autónomas limítrofes con Euskadi, que han sufrido un importante y merecido varapalo a una forma demagógica de hacer Derecho con fines políticos espurios, sino la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha visto como la Abogada General ha ido desestimando cada una de las pretensiones de la Comisión formuladas en el proceso, supone-

mos que para tranquilidad de los diferentes Estados miembros y, en particular, de los que han tomado parte en la cuestión prejudicial.

6º) Si el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas confirma las conclusiones, el único elemento que restará para garantizar plenamente la estabilidad de nuestro Concierto Económico, verdadero pilar de nuestro autogobierno, será el blindaje jurídico interno de las Normas Forales, residenciando su enjuiciamiento en el Tribunal Constitucional, en pleno de igualdad con las Leyes del Estado, como reiteradamente se ha demandado desde los Territorios vascos.

En este sentido, es preciso recordar que está pendiente de tramitación ante las Cortes Generales una Proposición de Ley Orgánica aprobada sin oposición alguna en el Parlamento Vasco por la que se solicita la modificación de las Leyes Orgánicas del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional para conseguir poner en pie de igualdad el enjuiciamiento de las Normas Forales de los Territorios Históricos con las leyes del Estado, proposición de Ley aprobada como consecuencia de una iniciativa de la Diputación Foral de Bizkaia, que solicitó de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la elevación de un acuerdo al Parlamento Vasco en este sentido.

No obstante, y salvo que se encuentre una vía más rápida para conseguir este objetivo, habrá que esperar aún algunos años para que las Cortes Generales estudien esta Proposición de Ley Orgánica, debido al peculiar turno que deben respetar estas iniciativas antes de su análisis parlamentario.

El 8 de mayo de 2008, sin embargo, hemos dado el primer paso firme para el "blindaje europeo" del Concierto Económico, y sin duda alguna,

quedará en nuestra memoria como una fecha para la historia.

Si concluye como esperamos tanto la proclamación del respeto de las instituciones comunitarias a nuestro inveterado Concierto Económico como el proceso para dotar de un rango normativo adecua-

do a las Normas Forales de las Juntas Generales, se podrá concluir que en la primera década del siglo XXI, con mucho esfuerzo y en un contexto claramente adverso, se habrán puesto las bases para la consolidación jurídica de nuestro autogobierno fiscal, sin duda, una de las piezas más importantes en las que se basa nuestra soberanía.

## LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL PAÍS VASCO<sup>1)</sup>

JOSÉ RUBÍ CASSINELLO (\*)

La situación normativa del Impuesto de Sociedades en el País Vasco ha puesto sobre la mesa una cuestión que hasta la fecha no ha querido ser abordada en su integridad debido, en mi opinión, a la trascendencia que para las distintas sensibilidades políticas tiene cualquier tema que afecte al equilibrio sobre el que se asienta el entramado institucional de nuestra Comunidad Autónoma.

Como es sabido, la pasada legislatura y tras arduas negociaciones en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante, OCTE) fueron informados favorablemente, en sesión celebrada el 1 de febrero de 2007, sendos proyectos de reforma del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, en los que como medida más paradigmática se proponía la rebaja del tipo general del impuesto al 28% y del aplicable a las pequeñas y medianas empresas al 24%<sup>2)</sup>.

A partir de este momento la situación se complica puesto que mientras en los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia los proyectos informados por el

OCTE se convierten, previa su tramitación parlamentaria, en las respectivas Normas Forales 13/2007, de 26 de marzo y 6/2007, de 27 de marzo, el Consejo de Gobierno de la Diputación de Gipuzkoa, ante la ausencia de apoyos suficientes en las Juntas Generales para su aprobación, decide el 26 de marzo desistir de la tramitación del proyecto previamente aprobado.

Constituido el nuevo Gobierno Foral en Gipuzkoa, tras la celebración de elecciones, el Consejo de Gobierno procedió el 4 de septiembre de 2007 a la aprobación de un nuevo proyecto en el que el tipo general de gravamen se situaba en el 30%, si bien se complementaba dicha medida con el establecimiento de nuevas deducciones o incremento de las existentes, que, en palabras de los responsables de la hacienda de Gipuzkoa, venían a compensar la elevación del tipo propuesta respecto de la convenida en el seno del OCTE. El proyecto así aprobado, y sin remisión para su preceptivo informe por el OCTE, se somete a la consideración de las Juntas Generales. Tras diversas vicisitudes en sede parlamentaria el proyecto es rechazado en sesión plena-

(\*) Secretario General Técnico. Hacienda Foral de Bizkaia.

**1)** El presente trabajo constituye un desarrollo de la ponencia presentada por el autor en el Seminario sobre El 25 aniversario de la Ley de Territorios Históricos", organizado por la Fundación Sabino Arana el 23 de abril de 2008 en el Palacio Euskalduna de Bilbao.

**2)** Obviamente los proyectos introducían también otras medidas que afectaban básicamente a las deducciones de la cuota, régimen especial de sociedades patrimoniales... Sin embargo hemos optado por simplificar la cuestión identificándola con la modificación del tipo de gravamen, puesto que a los objetivos del presente artículo no es necesario profundizar en el contenido material de la reforma.

ria de las Juntas Generales de 5 de diciembre y devuelto al ejecutivo. El 29 de diciembre el Consejo de Gobierno aprueba un Decreto Foral-Norma<sup>3)</sup> en el que se reproduce el contenido del proyecto en su día informado por el OCTE. Se pretende con ello que en la fecha de devengo del impuesto la situación normativa del Impuesto de Sociedades en Gipuzkoa se encuentre armonizada con la del resto de Territorios. Sin embargo pocos días después, el 10 de enero de 2008 las Juntas Generales de Gipuzkoa rechazan la convalidación del Decreto Foral-Norma aprobado.

Con independencia de las consecuencias de indudable trascendencia práctica para las empresas guipuzcoanas que se derivan de los obvios ataques a la seguridad jurídica que la situación descrita genera<sup>4)</sup>, el hecho evidente es que ésta ha puesto en el centro del debate político una cuestión de indudable trascendencia como es la de la armonización fiscal en el ámbito interno del País Vasco de hondo calado en tanto en cuanto afecta, como decíamos al principio, al equilibrio del sistema interno de reparto competencial entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y las de los Territorios Históricos, pues no en vano, y al hilo de los acontecimientos anteriores, se ha suscitado en distintos ámbitos la necesidad de una intervención del Parlamento Vasco a efectos de dictar normas de armonización (leyes) que aseguren un tratamiento

<sup>3)</sup> Decreto Foral-Norma 3/2007, de 29 de diciembre.

<sup>4)</sup> Solo por ilustrar alguno de ellos podemos señalar: a) la indefinición de los efectos que el rechazo a la convalidación del Decreto Foral-Norma va a provocar (a la fecha de escribir estas líneas la página web de la Diputación Foral de Gipuzkoa ni siquiera hace mención a la existencia del Decreto en el apartado relativo a normativa tributaria), agravado por la circunstancia de que, como ya nos tienen acostumbrados los responsables políticos de la Comunidad Autónoma de La Rioja han interpuesto recurso contencioso-administrativo contra el mismo, b) la situación en que podrían encontrarse aquéllas empresas cuyo período impositivo no coincida con el año natural y por ello el devengo del impuesto no se haya realizado durante los días en que inicialmente el Decreto Foral-Norma ha tenido vigencia...

homogéneo de la tributación empresarial, invocando para ello las facultades que se derivan de la Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

Nos proponemos en las líneas siguientes aproximarnos a la situación jurídica actual de la armonización fiscal, para lo que, en primer lugar, analizaremos los argumentos que justifican, desde nuestro punto de vista, la necesidad de la misma en el ámbito territorial del País Vasco, para a continuación describir cuál es el régimen que la normativa vigente prevé en cuanto a su contenido, alcance y límites, y el papel asignado a las distintas instituciones. Por último ofreceremos las conclusiones que a nuestro juicio son más razonables y, en su caso, la identificación de las cuestiones que a la vista de lo anterior se encuentran pendientes de resolver.

Para ello debemos comenzar por describir la situación competencial que se deriva de nuestro ordenamiento jurídico vigente.

## 1. La distribución de las competencias en materia tributaria en el seno de la Comunidad Autónoma Vasca.

Aunque pueda resultar superfluo, por ser de todos conocido y asumido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia constitucional y ordinaria, el análisis debe comenzar por la constatación de que las competencias en materia tributaria constituyen el máximo exponente de los derechos históricos de los que la Disposición Adicional 1<sup>a</sup> de la Constitución española proclama su amparo y respeto:

*“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen se llevará cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”*

No resulta ocioso recordar que la titularidad de los derechos históricos es reconocida a los territorios de Bizkaia, Gipuzkoa, Álava y Navarra y que, en aplicación de la llamada "teoría de la garantía institucional" la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril<sup>51</sup>, la ha concretado en lo que a su contenido se refiere en los siguientes términos:

*"Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la Disposición adicional primera C.E., lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su «foralidad», pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. Es este núcleo identificable lo que se asegura, siendo, pues, a este último aplicables los términos de nuestra STC 32/1981, de 28 de julio, cuando declaraba que, por definición, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado una vez por todas, sino la preservación de una Institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar (fundamento jurídico 3º)"*

<sup>51</sup> Sentencia dictada en resolución de un recurso de inconstitucionalidad planteado por 55 senadores contra los arts. 6, párrafo primero; 14, párrafo 3; 20, 21, 22, 24, 28, 29 y Disposiciones transitorias segunda y tercera de la ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco (Ley de Territorios Históricos)

Deriva el Alto Tribunal de los términos de la Disposición constitucional, la existencia de un "núcleo intangible" de la foralidad constituido, no por la suma de un conjunto de competencias históricamente ejercidas, sino por un conjunto de ellas, variable en su identificación y contenido, que hace reconocible una imagen de la foralidad en cada tiempo y lugar de tal manera que resulta desconocida cuando tal institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real para convertirla en un simple nombre, y que, a su vez, resulta indisponible tanto frente al legislador estatal como al autonómico.

Si bien no ofrece duda la identificación de la materia tributaria, en los más amplios términos, como el paradigma de competencia perteneciente al señalado núcleo intangible de la foralidad, no es menos cierto que dicha materia, como cualquier otra, debe ser objeto de actualización (en su caso, en la dicción constitucional) "en el marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía".

Pues bien, la concreta forma en que el Estatuto de Gernika de 1979 ha procedido a dicha actualización ha sido mediante la declaración del apartado 1 de su artículo 41 de atribuir al régimen foral tradicional de Concierto Económico la tarea de disciplinar las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco, señalando en su apartado 2 las bases y principios que debe respetar y a los que se debe acomodar el contenido del régimen de Concierto y que, atendiendo a los objetivos que a este trabajo interesan, se concretan en la atribución a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la facultad para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, si bien atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte

el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Se produce así, por mor de la declaración estatutaria, una suerte de novación en la posición jurídica de los Territorios Históricos que pasan de disponer con carácter exclusivo de las competencias normativas en el orden tributario a compartir éstas con las Instituciones de nuevo cuño, creadas por el Estatuto de Autonomía, de tal modo que se atribuye a una de éstas, el Parlamento Vasco, la facultad de dictar normas de armonización que los Territorios Históricos, en el ejercicio de su capacidad exclusiva para mantener, establecer y regular su régimen tributario, deben respetar.

No obsta a la anterior conclusión la dicción del apartado 2 del artículo 37 del propio Estatuto, en cuya virtud *“lo dispuesto en este Estatuto no supondrá alteración alguna de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico”*, puesto que dicho precepto no impide establecer toda suerte de limitación del régimen foral históricamente definido, ya que si tal fuera el caso, el Estatuto no podría, evidentemente llevar a cabo ninguna actualización y resultarían inexplicables cláusulas estatutarias que supongan una clara alteración de la posición histórica de los territorios forales<sup>61</sup>.

Lo que el artículo 37.2 del Estatuto viene, en consecuencia, a establecer es que, tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean -las Instituciones comunes- como el reparto competencial que se efectúa en relación con las Instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre sin menoscabo de la garantía del régimen foral y las inherentes competencias de los Territorios Históricos que el mismo Estatuto determina. Se trata, pues, de una regla de garantía e in-

<sup>61</sup> Ver el Fundamento Jurídico 6º de la señalada sentencia 76/1988, del Tribunal Constitucional.

terpretación, que coloca en lugar preferente, en cuanto a su respeto y protección, a los regímenes forales en su definición estatutaria, tanto frente a las Instituciones comunes del País Vasco como a los poderes centrales del Estado; regímenes forales que el mismo Estatuto precisa en cuanto a cuál sea su contenido esencial, intocable por los poderes autonómicos o estatales.

Justificada así desde el punto de vista constitucional y estatutario la facultad del Parlamento Vasco para dictar leyes de armonización en materia tributaria debemos preguntarnos ahora por la plasmación de dicha facultad en el ordenamiento jurídico vigente, para lo que tenemos que acudir tanto a las previsiones en la materia contenidas en el Concierto Económico como a la utilización de la misma por el propio legislador vasco.

## 2. La armonización tributaria en el Concierto Económico

Como es sabido el Concierto Económico (en adelante CE) atribuye a los Territorios Históricos las competencias en el orden tributario tanto en lo que se refiere al ámbito normativo como en lo relativo a la aplicación de los tributos. Así el artículo 1 del vigente Concierto aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone:

*“Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.*

*Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.”*

Sin embargo el ejercicio de dichas competencias no está exento de limitaciones. El propio artículo 2 del Concierto identifica los principios que debe seguir el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos, señalando en sus puntos tercero y cuarto respectivamente, los de coordinación, armo-

nización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas contenidas en el propio Concierto Económico y el de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco. Sin perjuicio de que el precepto reproduce casi literalmente lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 41 del Estatuto de Gernika<sup>71</sup>, no creemos que haya razón alguna que justifique la referencia a las relaciones internas en un texto, como el concertado, que disciplina precisamente las que se establecen entre el País Vasco y el Estado y las reglas que ordenan las obligaciones tributarias de los contribuyentes para con unas y otra administraciones tributarias.

Limitándonos por ahora a la armonización fiscal con el Estado el artículo 3 del CE enumera los criterios que los Territorios Históricos deben respetar en la elaboración de la normativa tributaria:

*"a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.*

*b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.*

*c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.*

*d) Utilizarán la misma clasificación de actividad*

<sup>71</sup> El artículo 41.2.a) del Estatuto dispone: "a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley."

*des ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo."*

Con independencia de las señaladas en las letras a) y d) que responden a lógicas necesidades de interpretación homogénea de la normativa tributaria, la contenida en la letra a), y a objetivos de unificación de información de orden estadístico, la prevista en la letra d), únicamente las reglas de las letras c) y d) contienen verdaderas limitaciones derivadas de intenciones de armonización. Como es obvio la propia existencia de reglas de armonización y la constatación de su necesidad lleva implícito el reconocimiento de la concurrencia de varios sistemas generales cuya armonía viene exigida por la necesidad de garantizar la unidad de mercado dentro del estado, sin que, como tiene ampliamente reconocido la jurisprudencia, ello implique una intención uniformizadora que sería contraria precisamente a la propia existencia de regímenes diversos y, por ello, al propio principio de autonomía reconocido constitucionalmente. Ejemplo paradigmático de la asunción de dicha doctrina la constituye la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991 que, en su fundamento jurídico 3º, señala:

*"No puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado a mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la Sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense — mejor en un mero copista, decímos nosotros — con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular)."*

No vamos a profundizar en la interpretación jurisprudencial de ambas reglas armonizadoras con

el Estado por no constituir el objetivo de este trabajo, sin embargo tendremos que volver sobre ellas cuando analicemos el contenido y alcance de la armonización interna.

Sí nos interesa destacar, sin embargo, que las actuales reglas armonizadoras fueron incorporadas al texto concertado en la reforma operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, y que hasta dicha reforma se encontraban vigentes las contenidas en el antiguo artículo 4 que enumeraba doce reglas de armonización que limitaban de manera mucho más precisa y con mayor alcance las facultades normativas de los Territorios Históricos<sup>8)</sup>.

### 3. La armonización tributaria en el seno de la Comunidad Autónoma del País Vasco

#### a) La armonización interna en el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico

Como acabamos de ver en el epígrafe anterior, el CE no solo impone la obligación de respetar las normas de armonización con el Estado que en el propio Concierto se contienen, sino que además establece como uno más de los principios que debe seguir el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos el de la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco, siguiendo básicamente lo dispuesto en la ya mencionada letra a) del apartado 2 del artículo 41 del Estatuto de Gernika.

Debemos resaltar, sin embargo, dos diferencias entre ambos textos que pueden resultar de importancia a la hora de interpretar en su justa medida las facultades que el ordenamiento atribuye al Parlamento Vasco en orden a la armonización de los sistemas tributarios en el ámbito del País Vasco.

8) La redacción del artículo 4 del CE de 1981 señalaba:

"Artículo 4. Armonización fiscal. El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal:

Primera. Se aplicarán la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistematica, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente ley.

Segunda. No se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión.

Tercera. Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común.

Cuarta: Se adoptarán, respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana, idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios valorativos de los bienes de tal naturaleza que los establecidos por el Estado. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que se creen en el Ministerio de Hacienda para el establecimiento de dichos criterios. Asimismo, se utilizará, a efectos fiscales, la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios y profesionales que en territorio común.

Quinta. Se aplicarán normas tributarias iguales a las del Estado, a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas.

Sexta. Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.

Séptima. No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales.

Octava. No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos.

Novena. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.

Diez. Se adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en los Territorios Históricos las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

Once. Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general.

Doce. La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común."

En primer lugar cabe señalar la referencia, ausente en el correspondiente artículo del CE, que el Estatuto realiza a los objetivos que deben perseguir las normas que el Parlamento Vasco dicte en ejercicio de su facultad de armonización, que no deben ser otros sino idénticos a los que persigan las reglas de armonización con el Estado. De manera literal el precepto señala que “*las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma*”.

Una primera interpretación del precepto puede llevarnos a considerar que las normas emanadas del Parlamento Vasco en orden a la armonización fiscal intracomunitaria se encuentran limitadas por las reglas de la misma naturaleza previstas en el CE, de manera que aquéllas no podrían exceder el contenido y límites que deban predicarse de éstas. Ciertamente una interpretación de estas características resultaría más respetuosa con la foralidad en tanto en cuanto ambas reglas armonizadoras, las contenidas en el CE y las emanadas del Parlamento Vasco, toparían con el límite que se deriva de la necesidad de acordar el contenido de las mismas, las primeras por su inserción en el propio texto paccionado y las segundas por remisión al mismo. También parece abonar una interpretación de estas características la remisión que el artículo 2 de la Ley 3/1989 de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal realiza a la presión fiscal equivalente en el seno de la Comunidad Autónoma como límite a la existencia de normativas tributarias diferenciadas.

Sin embargo, no nos parece acertada una interpretación de esta naturaleza. En primer lugar por-

que dicha interpretación vaciaría de contenido la propia regla armonizadora, en tanto en cuanto el cumplimiento de la misma por parte de cada uno de los sistemas tributarios establecidos por los Territorios Históricos respecto al sistema tributario estatal implicaría necesariamente el cumplimiento de las mismas reglas recíprocamente entre aquéllos. En otras palabras, si asumimos que de los sistemas tributarios de los territorios forales deriva una presión fiscal equivalente a la de su homólogo estatal, no existe posibilidad alguna de concluir que la presión fiscal derivada de cada uno de ellos no resulte equivalente entre sí. De la misma manera, si la normativa tributaria foral de un territorio no empece la libertad de circulación y establecimiento de personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios ni menoscaba las posibilidades de competencia empresarial ni distorsiona la asignación de recursos en relación con el régimen común, no hay razón alguna para afirmar que pueda afectar a idénticas circunstancias en el seno de la Comunidad Autónoma.

Por otra parte debemos recordar que la previsión estatutaria es anterior a la aprobación de las reglas armonizadoras previstas en el Concierto Económico y por ello, en manera alguna podía prever el legislador estatutario el contenido y finalidad de las reglas de armonización a incorporar a éste, mucho menos con su carácter necesariamente pactado, para hacer coincidir ambas previsiones armonizadoras, lo que nos llevaría a idéntico razonamiento y conclusión al ofrecido en el párrafo precedente.

Por último, una prueba más de la poca consistencia de la propuesta interpretativa que unificaría el ámbito armonizador de ambas reglas deriva del opuesto camino que ha seguido el iter normativo de una y otra. Así debemos constatar como las reglas de armonización contenidas en el artículo 4 del CE de 1981<sup>91</sup> se concretaban en un amplio conjunto

<sup>91</sup> Ver nota 7 anterior.

de limitaciones en un momento en el que el propio CE reconocía unas muy limitadas facultades normativas a los Territorios Históricos en el ámbito de la imposición directa y que dichas reglas han evolucionado a otro conjunto de reglas mucho más limitadas en su número y mucho más genéricas e indeterminadas en cuanto a su naturaleza, en la medida en que se han asumido competencias normativas en el ámbito de la imposición sobre las personas físicas y jurídicas<sup>10</sup>). Sin embargo, el contenido de las reglas armonizadoras intracomunitarias ha recorrido el camino opuesto, ya que mientras en la redacción original de la Ley 3/1989, no se contenían limitaciones de relevancia, en la reforma operada por la Ley 4/1998, de 6 de marzo, se imponen obligaciones de armonización que rayan en la uniformización.

Los razonamientos anteriores nos hacen pensar que el contenido de lo que podríamos llamar armonización ad extra (de los sistemas tributarios forales para con el estatal) y el referente a la armonización ad intra (de los sistemas tributarios forales entre sí) responden a fundamentos distintos y deben perseguir, por ello, objetivos diferenciados, y que la mención estatutaria a las "idénticas finalidades" a que deben responder una y otra, no son otras sino las propias coordinación, armonización y colaboración, que el propio artículo 41 del Estatuto prevé.

La segunda de las diferencias a que antes hacíamos referencia entre el texto estatutario y el CE se refiere a la mención que éste último hace al carácter mutuo de la armonización fiscal y la colaboración entre los Territorios Históricos, según las normas

que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco. Dicha declaración parece apelar a una necesaria actividad de consenso de las instituciones competentes de los Territorios Históricos previo a la aprobación por el Parlamento Vasco de las reglas armonizadoras, que bien podría materializarse en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, y que mitigaría la principal diferencia existente entre las normas armonizadoras de uno y otro origen, que no es otra que la necesidad de consenso previo típico de las relaciones con el Estado para su incorporación al texto concertado en el caso de armonización con el sistema tributario estatal, frente a la ausencia de dicho necesario consentimiento en el caso de las normas armonizadoras emanadas del Parlamento Vasco. No podemos por menos que constatar el frágil sustento normativo para dicha interpretación, respondida por otra parte por la práctica realizada hasta la fecha, puesto que la tramitación de la Ley 3/1989 y de la Ley 4/1998, que modifica la anterior, no han exigido el previo consentimiento de los Territorios Históricos para su tramitación y aprobación en el Parlamento Vasco.

Una última consideración debemos realizar antes de cerrar el capítulo relativo a las disposiciones relativas a la armonización fiscal contenidas en el Estatuto de Gernika y en el Concierto Económico. Se trata de los términos en que se ha concretado la modificación de las reglas armonizadoras en el Concierto Económico a raíz de la modificación operada por la Ley 38/1997. Ya hemos señalado la reducción de reglas de armonización que de dicha modificación del CE se ha derivado, de las doce anteriormente existentes a las cuatro actuales. No debe escapársenos, sin embargo, la modificación también operada por dicha modificación a la hora de concretar la obligación de los Territorios Históricos en este ámbito, pues mientras que en el texto vigente hasta 1987 el cumplimiento de las obligaciones de armonización fiscal se predicaban del

<sup>10</sup>) La competencia normativa en el ámbito de la imposición societaria fue reconocida a los Territorios Históricos a raíz de la modificación del CE operada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, mientras que en el ámbito de las personas físicas lo fue mediante la modificación aprobada mediante la Ley 38/1997, de 4 de agosto. La versión actual del artículo 3 del CE se aprobó también a través de ésta última Ley.

*“sistema tributario de los Territorios Históricos”* las nuevas y reducidas reglas armonizadoras se imponen a los Territorios Históricos *“en la elaboración de la normativa tributaria”*.

Nos parece, en principio una diferencia semántica, puesto que no se nos ocurre otro modo de velar por el cumplimiento de las reglas armonizadoras si no es a través de tenerlas en cuenta a la hora la aprobación de las medidas tributarias. Una interpretación en contrario debería admitir la posibilidad de modular la presión fiscal global a través de la relación o reforzamiento de la gestión tributaria a voluntad de los responsables públicos, en una decisión que podría superar los límites de oportunidad y rozar la tipificación penal. Creemos que precisamente la idea es la contraria: es una eficaz y reforzada gestión tributaria la que permite decisiones normativas que impliquen una menor presión fiscal nominal del sistema tributario foral.

Con independencia de lo dispuesto en los preceptos analizados y las diferencias señaladas entre uno y otro texto no hay más referencias a la armonización fiscal ni en el Estatuto de Autonomía ni en el CE, por lo que para arrojar luz sobre la cuestión debemos adentrarnos ya en la concreta interpretación que de las reglas de que tratamos ha realizado el legislador autonómico.

#### b) La armonización fiscal en la LTH.

Como es sabido la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Finales de sus Territorios Históricos, más conocida por Ley de Territorios Históricos (en adelante, LTH), ocupa un lugar preeminente en el ordenamiento jurídico interno, pues no en vano se encarga de diseñar la estructura institucional del sector público de la Comunidad Autónoma Vasca, tanto en lo que se refie-

re a la asignación de las competencias asumidas estatutariamente a cada uno de los niveles de gobierno como al establecimiento de los principios y reglas que van a regir el sistema de financiación de los mismos.

Es a nuestro modo de ver en el concreto diseño que para la construcción del sector público ha elegido el legislador vasco, y que ha plasmado en la LTH, donde debemos profundizar a efectos de encontrar las respuestas a los interrogantes que se plantean en el presente trabajo. Para ello vamos a comenzar por una breve descripción de los preceptos contenidos en la LTH que tengan relación con la materia tributaria y en concreto con la armonización fiscal. A continuación ofreceremos nuestra interpretación del fundamento y justificación de la armonización fiscal intracomunitaria.

Como no podía ser de otra manera, dada la pertenencia de la materia al *“núcleo intangible”* de la foralidad, el número 6 de la letra a) del artículo 7 de la LTH declara como competencias exclusivas de los Territorios Históricos *“las establecidas en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía y, en general, todas las que tengan atribuidas por la Ley del Concierto Económico y por otras normas y disposiciones de carácter tributario”*.

El carácter exclusivo de la competencia conlleva, de acuerdo con el artículo 8 de la propia LTH, la titularidad de las potestades normativa, reglamentaria, administrativa y revisora en vía administrativa.

Como hemos visto en el epígrafe anterior tanto el artículo 41 del Estatuto de Autonomía como la regla 4º del apartado Uno del artículo 2 del CE imponen al sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos el sometimiento a las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración que se aprueben a tal efecto por el Parlamento Vas-

co. Pues bien, el desarrollo de dichos preceptos se ha realizado por el apartado 3 del artículo 14 de la LTH que expresamente precisa:

*"3. Sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía, las disposiciones que dicten sus Órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos."*

La dicción expresa del precepto revela, a nuestro modo de ver la tensión entre la vocación uniformizadora del mismo ("regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos") y el necesario respeto al titular de la competencia normativa en la materia (las Juntas Generales de los respectivos Territorios Históricos), dado que una interpretación literal de lo dispuesto en el mismo podrá llevar a un vaciamiento de ésta. La propia LTH, consciente de ello, renuncia a una concreción clara del mandato contenido en este precepto remitiendo a un ulterior desarrollo del mismo. Así la Disposición Transitoria Tercera de la LTH complementa lo dispuesto en el artículo 14.3, señalando que

*"1. Lo preceptuado en el artículo 14.3 de esta ley será de aplicación a partir de la fecha que expresamente se disponga en la Ley que, sobre "coordinación, armonización fiscal y colaboración" entre los Territorios Históricos, dicte el Parlamento Vasco, al amparo de lo establecido en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía.*

*2. Desde la publicación de la presente Ley hasta la entrada en vigor de la Ley del Parlamento a que se ha hecho referencia en el número anterior, el*

*Consejo Vasco de Finanzas Pùblicas adoptará cuantos acuerdos conduzcan a una mayor coordinación entre los Territorios Históricos, sin perjuicio de su posterior aprobación por los Órganos Forales en cada caso competentes."*

La misma LTH, como vemos, suspende la vigencia de los preceptos en ella contenidos dirigidos a concretar la armonización fiscal remitiendo a una nueva Ley la determinación de la fecha a partir de la cual la "uniformización de los elementos sustanciales de los distintos impuestos" debe ser operativa.

Debemos, sin embargo, detenernos en el análisis de los preceptos reseñados, por cuanto, como hemos señalado más arriba, podría conducirnos a una interpretación que vaciara de contenido la competencia normativa que con carácter exclusivo la propia LTH atribuye a los Territorios Históricos. Precisamente una interpretación de esta naturaleza justificó la interposición de un recurso de inconstitucionalidad contra estos preceptos por entender que limitaban indebidamente las facultades normativas de los Territorios Históricos en materia tributaria, estableciendo para el futuro un sistema de uniformidad tributaria que resultaría, se aduce por los recurrentes, radicalmente contrario a la competencia normativa de aquéllos, reconocida por el artículo 42 del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

Sin embargo el Alto Tribunal en su Sentencia 76/1988, antes reseñada, no despeja las dudas al respecto ya que ventila la cuestión en su Fundamento Duodécimo sin entrar en el fondo de la misma ni analizar los motivos de inconstitucionalidad alegados, remitiéndose a los términos en que se concreten las reglas armonizadoras en la futura ley que, sobre "coordinación, armonización fiscal y colaboración" entre los Territorios Históricos, dicte el Parlamento Vasco, a la que las propias disposicio-

nes impugnadas, como hemos visto, se remiten:

*"El análisis de la aducida inconstitucionalidad requiere tener en cuenta que la Disposición adicional tercera L.T.H. en su primer apartado específica que «lo preceptuado en el art. 14.3 de esta Ley será de aplicación a partir de la fecha que expresamente se disponga en la ley que sobre» coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los territorios históricos, dicte el Parlamento Vasco, al amparo de lo establecido en el art. 41.2 a) del Estatuto de Autonomía». Por tanto, y ante el carácter genérico del art. 14.3, que se refiere sin mayor precisión a «los elementos sustanciales de los distintos impuestos» será esa ley la que habrá de determinar qué se entiende por «elementos sustanciales» que habrán de ser regulados de manera uniforme. El examen de si se ha respetado la garantía institucional del régimen foral en materia fiscal habría de hacerse, pues, respecto a los mandatos de esa ley, sin que quepa un pronunciamiento sobre la cuestión cuando tal ley no constituye objeto del presente recurso, ni ha sido sometida al juicio de este Tribunal."*

A pesar de lo anterior no podemos menos que constatar el nivel reforzado de armonización que el artículo 14.3 contiene cuando impone, sin paliativos, a los Territorios Históricos una *"regulación uniforme de los elementos sustanciales de los distintos impuestos"*, aun cuando, como acabamos de ver, el Alto Tribunal no ve en la redacción analizada tacha de constitucionalidad alguna, por entender la referencia a dichos *"elementos sustanciales"* demasiado genérica e imprecisa y necesitada de concreción, como para permitir un juicio acerca de su regularidad constitucional, razón por la que se remite a un eventual análisis de la prevista ulterior ley en la que se concreten los mismos. Nos priva así el Tribunal Constitucional de un primordial instrumento para la correcta interpretación de la disposición analizada, más aún si tenemos en cuenta que la posterior Ley 3/1989, de

de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal no ha sido objeto de recurso.

Quizás podríamos matizar la afirmación anterior ante la constatación de que, aunque sistemáticamente parecen únicamente existir las cuatro reglas armonizadoras contenidas en el actual artículo 3 del CE, lo cierto es que a lo largo de su texto nos encontramos con distintas limitaciones a la capacidad normativa de los Territorios Históricos en cada una de las figuras tributarias que ponen en cuestión la mayor intensidad armonizadora de las normas emanadas del Parlamento Vasco. La primera y más obvia es la distinción entre tributos concertados de normativa autónoma y tributos concertados de normativa común. Es evidente que en el ámbito de estos últimos resulta superflua cualquier intención armonizadora ante la imposibilidad de apartarse mínimamente de la normativa estatal. Pero es que incluso en lo que respecta a los primeros existen limitaciones que vienen a sustituir cualquier regla armonizadora: la necesidad de respetar los tipos de retención en el ámbito de los rendimientos de capital mobiliario o de actividades económicas, las relativas a los grupos de sociedades, o el régimen de tributación de las operaciones societarias son algunos ejemplos de ellas.

De cualquier modo no parece que pueda ofrecer duda que el alcance de la armonización prevista en la LTH resulta abrumadoramente mayor que el que se deriva del Concierto Económico, no solo por la propia uniformización que prevé de los que vengan a identificarse como elementos esenciales de los tributos, sino por otras razones de fondo y de forma que pasamos a exponer.

En primer lugar porque, como se ha avanzado en líneas anteriores, las reglas de armonización que el CE contiene forman parte del propio texto concertado y por ello han sido objeto de acuerdo previo

entre las representaciones estatal y vasca en el seno de la Comisión Mixta de Concierto Económico, acuerdo que posteriormente ha sido incorporado a una Ley que se ha tramitado mediante el procedimiento de lectura única. Por su parte, la armonización emanada del Parlamento Vasco no tiene las limitaciones expuestas sino, antes al contrario, la materia que analizamos parece ser la única, en el orden de relaciones financieras y tributarias, en la que los Territorios Históricos se encuentran privados de la protección formal que les otorga la necesidad de acordar, en el seno de comisiones paritarias, el contenido de las decisiones a adoptar. Incluso en el periodo transitorio que prevé la Disposición Transitoria Tercera de la LTH, antes transcrita, también encontramos dicha protección formal al encargarse a un órgano de composición paritaria entre las Instituciones Comunes y los Territorios Históricos, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, la facultad de adoptar los acuerdos que conduzcan a una mayor coordinación entre los Territorios Históricos.

En segundo lugar porque las reglas de armonización del texto concertado vienen a constituir mandatos genéricos predicables del conjunto del sistema tributario foral por comparación con su homólogo estatal mientras que la LTH ordena normas de armonización directamente aplicables a cada una de las figuras que componen aquél.

Cabe preguntarse entonces si existen razones suficientes que justifican la mayor intensidad, formal y material, de la armonización intracomunitaria determinada por el Parlamento Vasco respecto de la que se deriva de las previsiones del Concierto Económico. A nuestro juicio hay un fundamento claro, además del que de manera intuitiva se puede percibir referida a las exigencias para la eficiencia que se derivan del elevado grado de integración de la economía de los territorios vascos y su relativamente reducido tamaño, que justifica dicha diferencia de

tratamiento y es el de que la necesidad de una armonización intensificada es una consecuencia natural y obligada del propio diseño y de las características del sistema de financiación pública que la Ley de Territorios Históricos define.

Como es sabido el sistema de financiación pública vigente está basado en el criterio de "riesgo compartido" entre los Territorios Históricos y las Instituciones Comunes, radicalmente opuesto al que se deriva del sistema de cupo para las relaciones entre el País Vasco y el Estado, conocido como de "riesgo unilateral". No es el lugar adecuado para adentrarnos en los entresijos de un sistema complejo como el que prevé el Título II de la LTH pero sí debemos dejar constancia de que el sistema de participación en los ingresos derivados de la gestión del Concierto Económico que dicho Título II diseña, -del que las principales beneficiarias no son otras que las Instituciones Comunes puesto que no en vano son acreedoras del 70% de los ingresos tributarios<sup>11)</sup>, una vez hechas efectivas las obligaciones para con el Estado-, justifica un interés legítimo suficiente en el diseño del sistema tributario que, precisamente, provee dichos ingresos.

Un sistema como el previsto, en el que el más elemental de los principios económicos propios del federalismo fiscal, cual es el de equilibrio vertical, se incumple flagrantemente, puesto que más del 90% de los ingresos de las Instituciones Comunes derivan de las aportaciones realizadas por las Diputaciones Forales, titulares únicos de los ingresos que generan las mismas, debe asegurar a aquéllas una intervención suficiente que asegure el cumplimiento

<sup>11)</sup> El llamado coeficiente vertical que determina la participación de las Instituciones Comunes en los ingresos derivados de la gestión del CE, fijado en base a las competencias de las que son titulares, ha evolucionado entre el 65,14 (fijado en la Ley 9/1988, de 29 de junio para el trienio 1989-1991) y el actual 70,04% (previsto en la vigente Ley 2/2007, de 23 de marzo, de aportaciones para el quinquenio 2007-2011).

del principio de suficiencia proclamado en el apartado Cuarto del artículo 22 de la LTH.

Pero es que además del interés de las Instituciones Comunes en los ingresos derivados de la gestión del Concierto Económico, el llamado sistema de distribución horizontal, que viene a cuantificar el grado en que cada uno de los Territorios Históricos debe proveer a los gastos comunes (cupo al Estado y aportaciones al Gobierno Vasco), determina también un interés recíproco de aquéllos en el diseño respectivo del sistema tributario y su aplicación, al incorporar como una de las variables que viene a fijar la distribución relativa de dichas obligaciones la del esfuerzo fiscal relativo.

Creemos, por lo tanto, que la coherencia del sistema de financiación diseñado por la LTH exige un grado de armonización suficiente de las distintas figuras impositivas que proveen al sostenimiento de los gastos comunes. La cuestión es decidir hasta donde debe llegar dicho grado de armonización y cual debe ser el modo de alcanzarlo. En otras palabras la concreción de los elementos sustanciales de los distintos impuestos a cuya uniformización apela el artículo 14.3 de la LTH y la identificación de las competencias que el Parlamento Vasco dispone para asegurar el cumplimiento de sus decisiones armonizadoras, cuestiones a las que intentamos dar respuesta a continuación para lo que resulta inexcusable comenzar por el análisis de la Ley 3/1989.

**c) La Ley 3/1989, de 30 de mayo de armonización, coordinación y colaboración fiscal.**

El período transitorio previsto en la Disposición Transitoria Tercera de la LTH se prolongó hasta la aprobación de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal que, con las modificaciones introducidas en su texto por la Ley 4/1998, de 6 de marzo, a raíz de la

ampliación de competencias normativas operada mediante la modificación del CE aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, se encuentra en la actualidad vigente.

El análisis de la Ley 3/1989 plantea numerosos interrogantes cuya respuesta debe definir el contenido y alcance de las facultades armonizadoras del Parlamento Vasco a que nos venimos refiriendo.

**c.1) Concepto de armonización.**

La primera de las cuestiones se refiere al concreto concepto de armonización que se deriva del texto legal. Hemos huido conscientemente hasta el momento de ofrecer un conceptoívoco de armonización, puesto que si algo cabe concluir de los diferentes sistemas en que dicho concepto resulta de aplicación es, precisamente, la variedad de significados que cabe atribuir al término y que en cada caso queda dotado de contenido en función de los objetivos que cada sistema pretende conseguir y de los medios disponibles para obtenerlos más que de un contenido dogmático atribuible con carácter general u homogéneo al propio concepto. Nos parece inútil por ello intentar describir los distintos modelos que el derecho comparado podría ofrecernos al respecto centrando nuestros esfuerzos en la identificación de las características singulares aplicables a nuestro peculiar modelo de distribución competencial.

El propio legislador es consciente de lo anterior cuando en la exposición de motivos de la Ley armonizadora define con claridad lo que entiende por colaboración y coordinación y renuncia sin embargo a hacer lo propio con el concepto de armonización, limitándose a ofrecer una declaración general del objetivo a que debe servir y que viene a identificarse con el de establecer las líneas básicas por las que se debe desenvolver la normativa emanada de los distintos sistemas tributarios forales.

*"Si entendemos la **colaboración** como la acción por la cual se obra juntamente con otros para la consecución de un mismo fin y la **coordinación** como la manera de concertar esfuerzos para una acción común coincidiremos en que no hay mayor dificultad en articular estos procesos que la que se derive de la materialización de los mismos. Son pues procesos que en sí mismos denotan una unidad de objetivos a alcanzar.*

*Más difícil de definir con precisión puede ser lo que se entienda por armonización, en la medida en que el alcance de la misma es certamente complicado de precisar pudiendo llegar, en última instancia, al propio concepto de uniformización.*

*Conviene dejar claro que en materia de **armonización** no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los territorios históricos en materia tributaria. No se trata pues de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos.*

*Que el sistema tributario establecido en los territorios históricos se caracterice por el acorde entre las partes que configuran un único todo, debe entenderse como la aspiración fundamental de esta ley. Ahora bien, ello no debe llevar a utilizar el mecanismo de uniformización como herramienta exclusiva de armonización."*

Las líneas anteriores nos parecen suficientemente ilustrativas de una atenuación de las intenciones armonizadoras del legislador de 1989, mucho menos ambiciosas que las que inicialmente se desprendían de los categóricos términos en que se expresaba el artículo 14.3 de la LTH, renunciando al mecanismo de uniformización como herramienta exclusiva de

armonización.

Por otra parte, y planteándose como una de las alternativas la de regular todos y cada uno de los aspectos a armonizar llegando en una sola Ley a la regulación concreta y expresa de todas las materias susceptibles de ser recogidas en la normativa a desarrollar, renuncia sin embargo a la utilización de dicha técnica, optando por la elaboración de una ley marco (la propia Ley 3/1989) reservando el posterior desarrollo de los aspectos más concretos y específicos a nuevas leyes dictadas por el Parlamento que regularán determinados aspectos relativos a uno o varios tributos, lo que hará que las normas de armonización, así como la adaptación de la normativa vigente de los Territorios Históricos, se vaya aplicando escalonadamente. Nos encontramos así, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley, con una suerte de proceso dinámico de armonización en el que, (¿partiendo de una situación de desarmonización?) tras fijarse el "marco" del mismo, constituido por los preceptos de la Ley 3/1989, debe llevar paulatinamente a una adaptación de la normativa tributaria vigente en la que se vaya aplicando escalonadamente el grado de armonización (¿uniformización?) que se decida para cada una de las figuras tributarias<sup>12)</sup>.

A asegurar ese proceso armonizador parece dirigirse la Disposición Adicional de la Ley que contiene un mandato al Gobierno para que remita al Parlamento el proyecto o proyectos de ley correspondientes a la armonización fiscal de los distintos impuestos y especialmente, y en un plazo no superior a un año, los correspondientes a la armoni-

<sup>12)</sup> Literalmente la exposición de motivos de la Ley 3/1989, señala que "...se recurre al mecanismo de leyes dictadas por el Parlamento que regularán determinados aspectos relativos a uno o varios tributos, lo que hará que las normas de armonización, así como la adaptación de la normativa vigente de los Territorios Históricos se vaya aplicando escalonadamente."

zación contenida en los artículos 3.º, 4.º,d), 5.º,e), f) y g)<sup>13)</sup>, obligación que el Gobierno Vasco ha manifiestamente incumplido y que, por otra parte, ha quedado vacía de contenido como consecuencia de la aprobación de la Ley 4/1998, ya mencionada, que amplía los aspectos susceptibles de armonización en los distintos impuestos en consonancia con la ampliación, a su vez, de las competencias normativas que, básicamente en la imposición directa, fueron asumidas por el País Vasco tras las modificaciones del Concierto Económico aprobadas desde la entrada en vigor de la Ley 3/1989.

A nuestro modo de ver el delicado equilibrio que la ley armonizadora pretende mantener entre el respeto al principio de competencia ("la necesidad de abordar el tema de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones") y un grado de armonización reforzado ("que el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos se caracterice por el acorde entre las partes que configuran un único todo, debe entenderse como la aspiración fundamental de esta ley") ha venido a diseñar un escenario armonizador en el que se aprecia con dificultad el contenido de las obligaciones de esa naturaleza que los Territorios Históricos deben respetar a la hora de la aprobación de la normativa tributaria y que se pone de manifiesto con claridad en el contenido dispositivo de la Ley.

## c.2) El contenido del mandato de armonización.

Después de confirmar en su artículo 1 el objetivo

<sup>13)</sup> Los referidos aspectos se refieren a los "Aspectos armonizados con carácter general" (artº 3), la "deducción por inversiones en activos fijos materiales en el IRPF" (art 4º, letra d) y en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades (artículo 5); la "deducción por inversiones en activos" (letra e), la "distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación de los artículos dieciocho y siguientes del Concierto Económico" (letra f) y la "determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio común" (letra g).

legal de configurar el marco de armonización del régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, para su ulterior desarrollo en futuras leyes del Parlamento Vasco, es el artículo 2 de la Ley 3/1989, el que nos ofrece la pauta fundamental del contenido material de la armonización prevista legalmente.

### *"Artículo 2. Armonización.*

*Las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que en materia de armonización fiscal establezcan las leyes del Parlamento Vasco sobre los aspectos y con el alcance señalados en la presente ley, además de las contenidas en la Ley del Concierto Económico.*

*En cumplimiento de lo previsto en el apartado 3 del artículo 14 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes de los Territorios Históricos, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.*

*El nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma."*

Como se desprende de la literalidad del precepto transscrito la Ley impone a los Territorios Históricos la obligación de respetar las reglas de armonización que se establezcan por el Parlamento Vasco precisando que dicha obligación deberá cumplirse sobre los aspectos y con el alcance señalados en la propia Ley 3/1989, asumiendo así la propia nor-

ma el papel de "marco" armonizador a que apela su exposición de motivos y el propio artículo 1 de la misma. Aun cuando dicha vocación de asumir cierto carácter básico se reconoce expresamente, nada impide, a nuestro juicio, que una ulterior ley del Parlamento que venga a fijar los elementos armonizables de una determinada figura tributaria se separe de los principios sentados en la ley que analizamos por aplicación de principios generales del derecho (*lex posterior derogat anterior*) sin que dicha vocación básica se convierta en un límite que se imponga al legislador futuro. Por ello, entendemos que la referencia a los aspectos y alcance de la propia ley únicamente puede entenderse en el sentido de que sus preceptos nos sirvan de pauta de interpretación de las eventuales leyes armonizadoras posteriores. La referencia al respeto a las normas armonizadoras que se contengan en el Concierto Económico<sup>14)</sup> nos parece, en cualquier caso superflua.

Dado que el segundo párrafo del precepto simplemente reproduce lo dispuesto en el artículo 14.3 de la LTH cuando impone la obligación de uniformización de los elementos esenciales de los distintos tributos, la verdadera novedad en el marco de la cuestión que analizamos la constituye el párrafo tercero en tanto en cuanto declara la posibilidad de que existan diferencias normativas sin que ello suponga una vulneración de las normas armonizadoras con la condición de que se garantice una presión fiscal equivalente en toda la Comunidad Autónoma.

No está exento de problemas de interpretación este párrafo puesto que, aunque parece tener su fundamento o referencia más obvia en la propia regla

<sup>14)</sup> La Ley 3/1989 incurre aquí en un error demasiado común cual es el de confundir la Ley aprobatoria del Concierto Económico, como se sabe de artículo único y que se limita a aprobar el Concierto con el propio Concierto que se anexa a dicha Ley. Es el Concierto el que incluye normas de armonización y no su ley aprobatoria.

armonizadora tercera contenida en el artículo 3 del CE, que exige a los Territorios Históricos que, en la elaboración de la normativa tributaria, mantengan una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, contiene una diferencia notable al eliminar en la regla de la Ley 3/1989 el calificativo de "efectiva" al referirse a la, necesariamente equivalente, presión fiscal entre los Territorios Históricos, mientras que dicha condición se predica en el CE respecto de la también equivalente presión fiscal entre los sistemas tributarios forales y el estatal.

En una primera aproximación no parece que podamos llegar a otra conclusión sino la de que la regla armonizadora conscientemente ha eludido referirse a la presión fiscal "efectiva" y por ello debe entenderse que la presión fiscal aludida debe ser la "nominal", esto es la que se deriva de la propia letra de la normativa fiscal, con independencia de los efectos que puedan provocar sobre la misma las diferencias que se produzcan entre los Territorios Históricos derivadas de razones de eficacia u oportunidad, interpretación que queda reforzada si tenemos en cuenta que el mismo párrafo encarga la labor de garantía del mantenimiento de la equivalencia de presión fiscal a las propias "disposiciones normativas diferentes". Una interpretación como la propuesta hace saltar por los aires la consolidada doctrina jurisprudencial sobre el contenido de la regla armonizadora contenida en el CE que viene a exigir una comparación de las presiones fiscales respectivas que se deriven de la aplicación de los sistemas tributarios de manera global, y no impuesto a impuesto, y en un marco temporal significativo<sup>15)</sup>.

De aceptar el razonamiento anterior nos encontraremos ante un panorama en el que las reglas concertadas exigirían para entender cumplida la re-

<sup>15)</sup> Puede consultarse el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991.

gla armonizadora el hecho de que de la aplicación de cada uno de los sistemas tributarios forales en su conjunto se derivara una presión fiscal efectiva equivalente a la generada por la aplicación del sistema estatal y que, a su vez, la presión fiscal nominal de cada uno de los sistemas tributarios forales tuviera que ser equivalente entre sí. El único margen entonces que mantendrían los Territorios Históricos sería el de modular la presión nominal compensando las diferencias normativas de unas figuras tributarias con otras, de tal manera que la comparación entre la presión nominal de cada Territorio Histórico ofrezca resultados "equivalentes" y la presión fiscal efectiva derivada de la aplicación de todos y cada uno de los sistemas tributarios, forales y común, resultara también "equivalentes". Se trataría de una uniformización encubierta que llevaría aparejada también una uniformización por vía indirecta con la normativa estatal.

Por ello nos inclinamos por interpretar el párrafo que analizamos como una manifestación más de la tensión entre la vocación uniformizadora de la norma y el predicado y necesario respeto a la competencia de los Territorios Históricos, ofreciendo una válvula de escape a unas reglas de armonización que, en su literalidad, conceden un escaso margen de diferenciación entre las normativas tributarias forales.

Sin perjuicio de la regla general anterior los siguientes artículos de la Ley 3/1989 se encargan de identificar los elementos esenciales de cada una de las figuras tributarias que se entiende que deben ser regulados de manera uniforme. Sin entrar en la regulación particular de cada una de ellas sirve de botón de muestra lo relativo al Impuesto sobre Sociedades, aunque las conclusiones que obtengamos del análisis de esta particular figura las creemos prácticamente extrapolables al resto de las mismas.

En relación con este Impuesto el artículo 5, en la redacción aprobada por la Ley 4/1998, señala:

*"Artículo 5.*

*En relación con el Impuesto sobre Sociedades se armonizarán, cuando proceda, los siguientes aspectos:*

*a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos del Impuesto:*

*1.- El ámbito de aplicación.*

*2.- El hecho imponible. En especial, el establecimiento, la supresión y la prórroga de las exenciones.*

*3.- El sujeto pasivo.*

*4.- La base imponible. En especial, el establecimiento de planes especiales y de los coeficientes máximos y mínimos de amortización de los activos.*

*5.- La base liquidable.*

*6.- El tipo de gravamen.*

*7.- Las deducciones de la cuota.*

*8.- El devengo.*

*9.- Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos a cuenta.*

*10.- Los regímenes especiales.*

*b) La regularización y actualización de valores de activos.*

*c) La distribución entre las Diputaciones Forales*

de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación de los artículos 18 y siguientes del Concierto Económico.

d) *La determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio común.*

e) *El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades de no residentes.”*

La letra a) del precepto señala con inusitada amplitud los aspectos sustantivos que deberán armonizarse identificando la totalidad de los elementos que componen la estructura del impuesto, incluyendo los relativos a los propios regímenes especiales. Volvemos a encontrarnos aquí con la tendencia uniformizadora presente a lo largo y ancho de la norma, sin que se excluya a su vez la habitual válvula de escape al señalar que dicha armonización se realizará “cuando proceda”. Además se señalan como aspectos a armonizar, aunque no bajo el calificativo de sustantivos, cuestiones bien de carácter coyuntural, como la regularización y actualización de activos, bien que han salido del ámbito del Impuesto de Sociedades, como es el caso del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades de no residentes<sup>16)</sup>, o finalmente otras que podrían incluirse en el artículo 3, entre los aspectos armonizadores de carácter general (las letras c y d).

Nos encontramos así con un nuevo problema interpretativo a la hora de decidir cuando “procede” armonizar los aspectos sustantivos señalados. Una

primera interpretación nos llevaría a considerar que dicha expresión supone una especie de remisión a las ulteriores leyes armonizadoras a que se refiere la Disposición Adicional de la Ley de manera que serían éstas últimas las encargadas de concretar la obligación de armonización en cada una de las figuras tributarias. Una interpretación como la señalada vaciaría de contenido material casi completamente la función armonizadora de la Ley 3/1989 aunque salvaría los muebles, valga la expresión, a fin de entender cumplido formalmente el mandato armonizador derivado del Estatuto y de la LTH.

Una segunda interpretación podría llevarnos a considerar que la expresión “cuando proceda” se refiere a una hipotética situación en la que, tras producirse y constatarse una desarmonización contraria a los preceptos de la Ley, “procede” darle solución adoptando las medidas reactivas oportunas. Se convertiría así la obligación de armonización en una especie de armonización a posteriori o armonización terapéutica que vendría a poner remedio al incumplimiento de la previsión legal. Abundaría en una interpretación de esta naturaleza la necesidad de constatar la falta de equivalencia de la presión fiscal derivada de los distintos sistemas tributarios forales a fin de considerar incumplido el mandato armonizador. Sin embargo se nos antoja una interpretación en exceso forzada y contraria al espíritu de la ley, cuya vocación de construir el marco de armonización en el que debe desenvolverse la normativa tributaria foral parece exigir que sus mandatos sean respetados por los Órganos Forales competentes precisamente a la hora de la aprobación de aquélla. Por otra parte el propio instrumento que la propia Ley prevé como garantía de armonización, el informe del OCTE, constituye un mecanismo de armonización ex ante.

<sup>16)</sup> Este Gravamen se incorporó a la regulación del nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado mediante Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

### c.3) La aplicación de las leyes de armonización. El papel del Órgano de Coordinación Tributaria.

Según expresa la Exposición de Motivos de la Ley 3/1989, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) se crea por la misma con la misión, entre otras, de garantizar que las disposiciones que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos se ajusten a lo dispuesto en las normas armonizadoras mediante la emisión de un informe preceptivo que deberá ser emitido en un tiempo determinado.

Así lo confirma el artículo 11 de la propia Ley imponiendo a las Diputaciones Forales la obligación de remitir al OCTE en fase de anteproyecto, y por ello con anterioridad a que sean sometidos a la consideración del órgano competente para su aprobación, las disposiciones de carácter general relativas a materias que hayan sido objeto de armonización.

*"Artículo 11. Aplicación de las leyes de armonización.*

*El Órgano de Coordinación Tributaria emitirá informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la presente Ley.*

*A estos efectos las Diputaciones Forales remitirán al Órgano de Coordinación Tributaria el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación.*

*El Órgano de Coordinación Tributaria emitirá informe dentro del plazo de treinta días. El informe se entenderá emitido en sentido favorable una vez*

*transcurrido el plazo señalado.*

*Asimismo el Órgano de Coordinación Tributaria emitirá su informe en un plazo máximo de diez días cuando lo soliciten las tres Diputaciones Forales o, en su caso, previa declaración de urgencia, a solicitud de una de ellas, apreciada dicha urgencia por el Órgano de Coordinación Tributaria."*

Llama la atención la naturaleza no vinculante del informe emitido por el OCTE, si bien resulta congruente con el respeto a las competencias de los Órganos Forales puesto que dotar al dicho informe de fuerza vinculante sería tanto como eliminar de un plumazo la capacidad normativa de las Juntas Generales, únicas instituciones legitimadas para mantener, establecer y modificar el régimen tributario. El carácter vinculante del informe obligaría a una tramitación ante las Juntas Generales bajo el procedimiento legislativo de lectura única, que se limitarían a aprobar o rechazar el texto previamente informado por el OCTE.

No es éste último el sistema diseñado por la Ley de armonización sino más bien otro basado en una suerte de armonización preventiva que asegura que el contenido de los proyectos de disposiciones generales se someten a la consideración de los órganos competentes para aprobarlos en condiciones de cumplimiento de las reglas de armonización, sin prejuzgar, por ello, que las eventuales modificaciones que aquéllos estimen oportuno incorporar a los proyectos constituyan, por ese solo hecho, un incumplimiento de las mismas. Es por esta razón por la que el papel del OCTE está, en el diseño legal, muy alejado del que las opiniones vertidas últimamente en los medios de comunicación por responsables políticos o comentaristas periodísticos parecen atribuirle, agotándose su papel con la emisión del informe preceptivo previsto.

Otro caso sería si la norma legal hubiera introducido algún mecanismo de reacción frente a una decisión normativa de los Territorios Históricos, de naturaleza suspensiva o revisora, que, como hemos visto no aparece en el contenido de la Ley. Aunque en contadas ocasiones ha llegado incluso a producirse el caso de que un anteproyecto, no habiendo sido informado favorablemente por el OCTE, ha sido sometido al órgano foral competente y aprobado en sus propios términos por éste, sin que se haya producido reacción alguna frente al ataque a la armonización realizado.

La ausencia de fuerza vinculante del informe emitido impide además que una eventual tacha de legalidad de una medida tributaria adoptada por los Territorios Históricos por incumplimiento de las normas armonizadoras pudiera basarse con éxito en el contenido del informe emitido.

A pesar de todo lo anterior debe constatarse que los mecanismos descritos han funcionado correctamente y con un alto grado de efectividad habiéndose alcanzado un grado de armonización satisfactorio, con la única excepción, en los casi veinte años de vigencia de la Ley, de la situación que al principio de estas páginas hemos descrito en relación con la normativa del Impuesto de Sociedades en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

#### 4. La reacción frente a la desarmonización.

Somos conscientes de que de lo dicho hasta ahora cabría extraer una conclusión que puede estarse contraria al espíritu de las normas que afirman la necesidad de la armonización, cual es la ausencia de mecanismos legalmente previstos que aseguren que dicha armonización se realice efectivamente (*ex ante*) o que pongan remedio a una situación que se identifique contraria a ley armonizadora (*ex post*), más aún cuando también hemos

justificado, en el propio diseño del sistema institucional vigente, la necesidad, o al menos la conveniencia, de un grado reforzado de armonización.

Pero es que, además de la mencionada ausencia de mecanismos de reacción que pudieran restituir la legalidad atacada, la propia identificación, en algunos casos, de la norma desarmonizadora plantea cuestiones de difícil solución. Nos referimos en concreto a la falta de un sistema que opere de referencia a la hora de determinar cual debe ser el remedio a la desarmonización producida, puesto que las normas de armonización únicamente obligan a la armonización recíproca de los sistemas tributarios instaurados por los Territorios Históricos, sin prejuzgar el nivel de presión fiscal deseable. Basta entonces con que la presión fiscal que se derive de los distintos sistemas tributarios resulte equivalente entre sí para evitar cualquier acusación de incumplimiento del mandato armonizador interno.

No ocurre lo propio con la aplicación de la armonización prevista en el Concierto Económico, puesto que en este último caso el sistema tributario común opera como sistema de referencia, de tal modo que una eventual sanción de ilegalidad por incumplimiento de los principios de armonización concertados obligaría a los Territorios Históricos a revisar su normativa a fin de recuperar la equivalencia con la presión fiscal efectiva derivada del sistema común o a eliminar, en su caso, la distorsión en la asignación de recursos producida o el atentado a la libre circulación de personas o capitales.

Piénsese en la posibilidad, que por excesivamente teórica no puede descartarse, de una situación en que los tres Territorios Históricos se separen en distinta intensidad o dirección de los informes emitidos por el OCTE o una situación de desarmonización derivada precisamente de la inactividad de uno de los Territorios Históricos, como la que se ha

planteado desde la aprobación de la última reforma del Impuesto sobre Sociedades en Álava y Bizkaia mientras en Gipuzkoa fue retirado el proyecto de las Juntas Generales ante la falta de los apoyos políticos necesarios para su aprobación. La identificación de la normativa vulneradora de la legalidad plantearía en estos casos problemas jurídicos de difícil solución.

Ni siquiera una eventual declaración de nulidad de alguna de las normativas, conseguida a través de un recurso directo o indirecto contra una de ellas, solucionaría el problema porque el órgano judicial tendría vedada la decisión sobre cual deba ser la normativa que haya de sustituir a la anulada al objeto de recuperar la legalidad perdida, puesto que dicha decisión corresponde con carácter exclusivo al órgano legislativo competente.

Esta situación puede fundamentar posturas de *lege ferenda* favorables a la necesidad de reconocer facultades normativas al Parlamento Vasco para imponer, *sustituyendo in totum* la capacidad normativa de los Territorios Históricos, una concreta regulación de alguna figura tributaria que asegure el nivel armonizador que se estime conveniente, ante un eventual fracaso de los mecanismos de colaboración, cooperación y armonización previstos. Incluso se oyen opiniones autorizadas que afirman que esa posibilidad ya existe en el ordenamiento jurídico vigente, poniendo por encima la necesidad legal de armonización sobre el principio de competencia.

Nos parecen poco convincentes posturas como las expuestas por varias razones. En primer lugar porque, aunque aceptáramos a efectos dialécticos la posibilidad de que a través de la actualización de los derechos históricos prevista en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española de 1979 los territorios forales, titulares de aquéllos, estuvieran facultados para disponer de la capacidad

normativa tributaria en favor de las Instituciones Comunes, lo cierto es que, en el estado actual de la cuestión, no hay precepto alguno en las distintas normativas analizadas en el que pueda basarse una atribución de la competencia material al Parlamento Vasco, que le permitiera, vía una interpretación extensiva del concepto de armonización, regular directamente el contenido de una figura tributaria o alguno de sus elementos esenciales. Antes al contrario, todas las disposiciones que tienen que ver en la materia remiten a los Órganos Forales de los Territorios Históricos, sin que pueda apreciarse el más mínimo atisbo de una intención en el legislador de atribuir facultades normativas al Parlamento Vasco distintas de las de fijar mandatos de armonización que deban respetar los Órganos Forales. Así tanto el artículo 41.2.a), confirmado por el apartado Uno del artículo 1 del CE, como el artículo 6 de la LTH, en conexión con su artículo 8, o el propio artículo 14.3 de la misma, e incluso la Ley 3/1989, o reconocen expresamente la atribución de la competencia normativa en materia tributaria a los Territorios Históricos o contienen mandatos a los mismos a efectos de acoger y respetar, en las normas que de sus instituciones emanen, los principios y reglas armonizadoras que pudieran aprobarse en sede del Parlamento Vasco en ejercicio de su reconocida capacidad armonizadora.

Se nos antojan más viables desde el punto de vista de la realidad jurídica y política soluciones más respetuosas con la foralidad que no vacíen de contenido la competencia normativa de los Territorios Históricos. Así, y sin afectar a ésta última, sería posible la imposición de límites u horquillas que aseguren el grado de armonización deseado en cada figura tributaria, mediante Ley del Parlamento Vasco, cuyo contenido debería ser objeto previo de negociación con los Territorios Históricos y ser aprobadas mediante el procedimiento de lectura única.

Por otra parte, a la hora de escribir estas líneas nos encontramos pendientes de una decisión a adoptar por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en contestación al planteamiento de una cuestión prejudicial por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco<sup>17)</sup> en la que debe aclararse la forma en que ha de interpretarse y aplicarse en el marco del Concierto Económico los principios sentados en la Sentencia del llamado Caso Azores<sup>18)</sup>, en relación con la concurrencia en el caso de la normativa foral del Impuesto de Sociedades del triple test de autonomía, institucional, procedural y económica, afirmados en ésta. Creemos que debemos ser extremadamente prudentes hasta que dicha interpretación se produzca puesto que, como ya pusieron de manifiesto los representantes del Servicio Jurídico de la Comisión Europea en sus alegaciones ante el Tribunal, el reparto competencial y de recursos vigente en la Comunidad Autónoma puede afectar al reconocimiento a los Territorios Históricos de los elementos necesarios para afirmar su autonomía procedural o económica.

Como es sabido la Sentencia del Caso Azores, prescindiendo ahora de los aspectos relacionados con las autonomías institucional o económica, afirmó como uno de los requisitos para apreciar si las medidas son adoptadas por una autoridad lo suficientemente autónoma, determinando por ello que el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad se limite a la zona geográfica de la entidad

subestatal que adopta la medida, la necesidad de que sea adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Aunque pueda resultar algo forzado entender que la referencia al Gobierno Central pueda interpretarse como relativa a otro nivel intermedio, cual sería el caso de las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma Vasca, no debemos despreciar sin más el argumento, ante el contenido de las alegaciones del Servicio Jurídico de la Comisión Europea en la Vista Oral celebrada en Luxemburgo el pasado 28 de febrero.

Aceptar esta línea interpretativa sería tanto como afirmar que ante unos regímenes básicamente idénticos, como los de Concierto y Convenio, la Comunidad Foral de Navarra cumpliría el requisito de autonomía procedural mientras se negaría dicho cumplimiento a la Comunidad Autónoma Vasca, precisamente por el hecho de que, en ejercicio de sus legítimas potestades de autoorganización, la estructura de la propia Comunidad se ha establecido bajo un determinado reparto competencial que responde a la existencia de tres Territorios Forales y el reconocimiento de sus Derechos Históricos. Bastaría con organizar el reparto competencial en la materia afectada (la capacidad normativa en el Impuesto sobre Sociedades) de manera que satisficiera las exigencias derivadas de esa interpretación para solventar la cuestión. No queremos decir con ello que la solución estaría exenta de dificultades puesto que la atribución de capacidad normativa material al Parlamento Vasco en los impuestos concertados exigiría una actualización de los derechos históricos, en la dicción de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, que en nuestra opinión no podría realizarse sino mediante una modificación del Estatuto de Autonomía. La buena noticia, en todo caso, sería que la solución al problema quedaría

<sup>17)</sup> Asunto C-428/06 (acumulado a los Asuntos C-429/06 a C-434/06). Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco (España) el 18 de octubre de 2006 — Unión General de Trabajadores de la Rioja UGTRIOJA/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, Diputación Foral de Vizcaya, Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, Confederación Empresarial Vasca

<sup>18)</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, república Portuguesa, apoyada por el Reino de España y por el Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte, contra Comisión de las Comunidades Europeas

básicamente en manos de los propios poderes públicos vascos y sometida a la decisión de sus ciudadanos.

En nuestra opinión la única reacción viable dirigida a restablecer una situación de armonización sería la de la impugnación de la normativa responsable de la vulneración legal ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Entendemos que tanto el Gobierno Vasco como las otras Diputaciones Forales estarían legitimadas para la interposición del recurso ante el interés en la armonización que se deriva de lo expuesto hasta ahora. Sin embargo conseguir una sentencia en la que se declare la nulidad de la normativa desarmonizadora se nos antoja de una complejidad extrema porque la simple constatación de la desarmonización, que pudiera resultar meridiana por la simple comparación de textos legales aun con los problemas ya señalados derivados de la ausencia de un sistema de referencia, no bastaría para soportar tal declaración de nulidad, puesto que sería además necesario acreditar la vulneración de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 2 de la Ley 3/1989, en el sentido de entender además afectada la equivalencia de las presiones fiscales derivadas de los respectivos sistemas tributarios.

## 5. Conclusiones

Del análisis realizado caben extraer, a nuestro juicio, las siguientes conclusiones:

**PRIMERA.** La declaración constitucional de amparo y respeto a los derechos históricos de los territorios forales, contenida en la Disposición Adicional Primera de la Constitución española de 1979, implica el reconocimiento a las Instituciones del País Vasco de aquéllos, cuya actualización debe reali-

zarse, en su caso, en el marco de la propia Constitución y del Estatuto de Autonomía.

**SEGUNDA.** La concreta forma en que el Estatuto de Gernika ha procedido a dicha actualización ha sido mediante el reconocimiento del carácter exclusivo de la competencia normativa en materia tributaria a los Territorios Históricos complementado con la atribución al Parlamento Vasco de la facultad de dictar normas de armonización que deben ser observadas por aquéllos en el ejercicio de su capacidad exclusiva para mantener, establecer y regular su régimen tributario.

**TERCERA.** El ejercicio que el Parlamento Vasco ha realizado de sus facultades supone el establecimiento de un marco de armonización ex ante con un contenido del mismo que implica un grado de armonización sustancialmente más elevado que el que se deriva de las propias reglas armonizadoras que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos deben respetar en relación con el sistema tributario estatal, hasta el punto que se prevé incluso la uniformización de los elementos sustanciales de los diferentes tributos.

**CUARTA.** Esta armonización reforzada encuentra su fundamento y justificación en el propio diseño competencial y financiero del País Vasco que se deriva de la Ley de Territorios Históricos en que el sistema de participación en los ingresos derivados del Concierto Económico fundamenta un interés recíproco en asegurar la homogeneidad y la suficiencia de los mismos, tanto por parte de las Instituciones Comunes, acreedoras de la mayor parte de aquellos, como de los propios Territorios Históricos.

**QUINTA.** El contenido de las facultades de armonización atribuidas al Parlamento Vasco no supone, sin embargo, la posibilidad de regular el conte-

nido material de los impuestos a armonizar que queda reservada a los Órganos Forales integrándose dicha facultad en el denominado "núcleo intangible" de la foralidad, sin perjuicio de la posibilidad de que, en un proceso de actualización alternativo al operado, la atribución de dicha capacidad normativa material pudiera resultar compatible con la idea que de la foralidad pudiera mantenerse en un momento histórico determinado, sin que ello debiera juzgarse contrario a la imagen de que de la misma pueda tener la conciencia social en cada tiempo y lugar.

SEXTA. A pesar del alto grado de armonización previsto la regulación que el legislador vasco ha realizado de la misma no contiene instrumento alguno que asegure la efectividad de aquélla, manifestándose en la normativa vigente con meridiana claridad una permanente tensión entre la vocación armonizadora de los principios legalmente previstos y el necesario respeto a la competencia exclusiva de los Territorios Históricos para decidir el contenido material de las normas tributarias sujetas a la obligación de armonización.

SÉPTIMA. El único instrumento previsto que se dirige a asegurar, con carácter preventivo, el cumplimiento de las reglas de armonización es el informe no vinculante a emitir, con carácter preceptivo, por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, sin que se prevea consecuencia alguna de una eventual modificación del contenido finalmente

aprobado con respecto al previamente informado.

OCTAVA. El único medio para recuperar la armonización perdida consiste en la impugnación de la normativa responsable de la vulneración de la legalidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa, para lo que tanto las Instituciones Comunes como los Territorios Históricos ostentaría un interés legítimo suficiente que justificaría su legitimación para obtenerlo.

NOVENA. En dicho procedimiento el reclamante debería acreditar una ausencia de equivalencia de la presión fiscal del sistema tributario en que se inserte la normativa impugnada con respecto a la existente en los sistemas tributarios que se entiendan armonizados, precisamente derivada de aquélla, de muy complicada viabilidad.

DÉCIMA. Una alteración de las conclusiones anteriores, de manera que resultara aceptable la atribución al Parlamento Vasco de competencias normativas materiales de naturaleza tributaria, exigiría una modificación estatutaria que justificara la pérdida del carácter exclusivo con que hoy se encuentra atribuida a los Territorios Históricos, lo que implicaría una modificación de alto calado político que afectaría al status jurídico de las distintas Instituciones, privativas y comunes, y que abarcaría tanto la estructura de distribución competencial como el diseño del sistema de financiación y de distribución de recursos en el seno de la Comunidad Autónoma.

# LOS PUNTOS DE CONEXIÓN CIVILES Y FISCALES EN EL EN EL PAÍS VASCO

JOSE ANTONIO CAYERO BILBAO (\*)

## SUMARIO

### I. INTRODUCCIÓN

### II. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN CIVILES

- II.1 Criterios determinantes de la vecindad civil
- II.2 La vecindad civil en el matrimonio
- II.3 Adquisición o cambio de vecindad civil
- II.4 La prueba de la vecindad civil
- II.5 La vecindad civil de los extranjeros que adquieren la nacionalidad española
- II.6 Los conflictos de leyes civiles
- II.7 La Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco
  - II.7.1 Derecho Civil en Territorio Histórico de Bizkaia
    - II.7.1.1 Ámbito de aplicación territorial
    - II.7.1.2 Ámbito personal
  - II.7.2 Derecho Civil en Territorio Histórico de Álava
  - II.7.3 Derecho Civil en Territorio Histórico de Gipuzkoa

### III. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN FISCALES

- III.1 los puntos de conexión del Concierto Económico
- III.2 La residencia habitual
- III.3 Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### I. INTRODUCCIÓN

El hecho de que convivan en el País Vasco distintos derechos privados junto con un régimen tributario propio hace que la cuestión relativa a los puntos de conexión cobre una especial importancia.

Podemos definir los puntos de conexión como aquellas reglas que nos permiten identificar la ley o norma aplicable a una determinada persona, física o jurídica. Y es la divergencia de los puntos de conexión en la aplicación de las normas civiles y fiscales la que puede provocar que un individuo sujeto a la ley civil de un territorio, sin embargo, se encuentre sujeto a la ley fiscal vigente en otro territorio.

Esta relación entre fiscalidad y Derecho civil foral (o, en su caso, común) se encuentra delimitada en el País Vasco por dos parámetros legales: de una parte, por la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco y, de otra, por el régimen tributario de Concierto Económico.

(\*) Licenciado en Derecho

Como sabemos, en el País Vasco el régimen de Concierto Económico regula las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco y establece los puntos de conexión que han de regir dichas relaciones en los tributos concertados, puntos de conexión que, además, son distintos para cada uno de ellos. De la misma manera, en el ámbito del derecho civil del País Vasco, en el que conviven distintos derechos, es preciso tener presente los diferentes puntos de conexión que nos permitan conocer en cada caso la ley aplicable, la común o la foral.

Es decir, los puntos de conexión, tanto en materia civil como fiscal, no son sino aquellas reglas o normas que nos indican en cada caso que norma o ley es de aplicación, indispensables en un territorio como el vasco que cuenta con una ley civil y un sistema tributario propios, por lo que el ajuste entre ambos puntos de conexión se hace del todo punto imprescindible si queremos una correcta adecuación e interrelación de las instituciones civiles con el sistema fiscal.

## II. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN CIVILES.

El Título Preliminar del Código Civil, *de las normas jurídicas, su aplicación y eficacia*, dedica el Capítulo V a regular el ámbito de aplicación de los régimenes jurídicos civiles coexistentes en el territorio nacional. Así, establece el artículo 13.1 que las disposiciones del Título Preliminar, en cuanto determinan los efectos de las leyes y las reglas generales para su aplicación, así como las del Título IV del Libro I, con excepción de las normas de este último relativas al régimen económico matrimonial, tendrán aplicación general y directa en toda España.

Los puntos de conexión interregional se encuentran recogidos en el propio Capítulo V del Título Preliminar del Código Civil. En este sentido, señala el artículo 14.1 que la sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil.

La vecindad civil constituye, por tanto, el punto de conexión que determina el estatuto personal de los españoles con respecto a los diversos ordenamientos civiles vigentes en España, el cual define la ley personal aplicable: la del Código Civil o la de una de las correspondientes legislaciones forales. Y es un punto de conexión que se aplica únicamente en materia de régimen matrimonial y sucesiones.

La vecindad civil no hay que confundirla con la nacionalidad. Ambas sirven a objetos diferentes. La primera no es más que un medio de conocer la ley aplicable, común o foral, en determinadas relaciones de Derecho Privado. La nacionalidad, en cambio, es un vínculo político: la cualidad de pertenecer a una comunidad nacional organizada políticamente en un Estado. La cualidad de nacional de un Estado crea una estrecha vinculación entre éste y el Estado que se traduce en un conjunto de derechos y obligaciones recíprocas.

Tampoco hay que confundir la vecindad civil con la vecindad administrativa y la condición política a que sirve de fundamento, como seguidamente explicaremos.

### II.1 Criterios determinantes de la vecindad civil

Los criterios de aplicación de la vecindad civil como punto de conexión determinante de la ley personal aplicable vienen establecidos en los artículos 14 y siguientes.

Según el artículo 14.1 la sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil en cuanto estado de la persona que puede influir en su capacidad de obrar.

El concepto de vecindad civil hay que discernirlo de otros conceptos paralelos pero de distinto significado. Así, el concepto de condición política se aplica a los ciudadanos de las Comunidades Autónomas.

mas a los efectos del goce de los derechos políticos que determinan los Estatutos de Autonomía y que se asienta sobre la vecindad puramente administrativa. Por tanto, frente al status civil de la vecindad civil que determina la aplicabilidad de los distintos derechos civiles coexistentes en España, la condición política determina un status político. Por otro lado, nos encontramos también con la vecindad administrativa, distinta de la vecindad civil en cuanto que la primera designa simplemente quien es habitante de un Municipio o vecino del mismo.

El artículo 14.2, en su primer párrafo, cuando dice que tienen vecindad civil en territorio de derecho común, o en uno de los de derecho especial o foral, los nacidos de padres que tengan tal vecindad, no hace sino recoger el *ius sanguinis* como criterio determinante de la vecindad civil originaria, acogiéndose los nacidos a la vecindad civil de los padres, siempre que éstos, respetando así el principio de igualdad de sexos que rige aquí también, tengan la misma vecindad. El adoptado no emancipado, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 14.2 y con el artículo 175 del Código Civil, tendrá también la vecindad civil de los padres adoptantes con igual vecindad civil o, en su caso, la del adoptante único o la del adoptante español.

Para el caso de que los padres, progenitores o adoptantes, tuvieran distinta vecindad civil en el momento del nacimiento o de la adopción, el artículo 14.3 nos ofrece distintos criterios:

- El primero señala que si al nacer el hijo, o al ser adoptado, los padres tuvieran distinta vecindad civil, el hijo tendrá la que corresponda a aquél de los dos respecto del cual la filiación haya sido determinada antes. Es decir, combina el criterio del *ius sanguinis* con el criterio de preferencia temporal.

- Si el criterio temporal no es suficiente para determinar la vecindad civil, esto es, si la filiación con respecto a ambos progenitores queda determinada al mismo tiempo, entonces tendrá la vecindad civil del lugar del nacimiento, esto es, el criterio del *ius soli* suplanta al *ius sanguinis*.
- Y, en último término, como criterio residual para cuando el nacimiento se produzca fuera de España, se aplica la vecindad de derecho común con preferencia al de los ordenamientos forales, rompiendo el principio de igualdad que debiera presidir las relaciones entre ambos ordenamientos privados, aunque tiene la virtud, este último criterio, de la simplicidad.

El párrafo segundo del artículo 14.3 del Código Civil, permite a los padres, o al que de ellos ejerza o le haya sido otorgada la patria potestad, para el caso de que no tuvieran idéntica vecindad civil, sustituir los criterios subsidiarios establecidos en el primer párrafo de dicho artículo 14.3 y atribuir, a su voluntad, al hijo la vecindad civil de cualquiera de ellos en tanto no transcurran los seis meses siguientes al nacimiento o a la adopción. Claro está que si la declaración no se produce de manera inmediata al nacimiento o adopción implicará un cambio de vecindad civil, respecto a los días que tarden en efectuar esta opción, en los que tendrá la vecindad civil del lugar de nacimiento o la de derecho común que será definitiva si la declaración no se produce en el plazo de seis meses.

El *ius sanguinis* se erige, por tanto, como principio fundamental en la determinación de la vecindad civil. No obstante, una vez determinada de esta manera la vecindad, los cambios de vecindad de los padres o los cambios en la titularidad o en el ejercicio de la patria potestad no afectan necesariamente a la vecindad civil de los hijos. Así se infiere

del párrafo tercero del artículo 14.3, según el cual la privación o suspensión en el ejercicio de la patria potestad, o el cambio de vecindad de los padres, no afectarán a la vecindad civil de los hijos.

En todo caso, dice el último párrafo del artículo 14.3, tratando de propiciar la unidad familiar, que el hijo desde que cumpla los catorce años y hasta que transcurra un año después de su emancipación, esto es, puede extenderse hasta los diecinueve años y puede limitarse a los quince años en el caso de emancipación por matrimonio del menor con catorce años, podrá optar bien por la vecindad civil del lugar de su nacimiento, bien por la última vecindad de cualquiera de sus padres, y si no estuviera emancipado, habrá de ser asistido en la opción por el representante legal.

## II.2 La vecindad civil en el matrimonio

Dispone el artículo 14.4 del Código Civil que el matrimonio no altera la vecindad civil. Es decir, cada uno de los cónyuges conserva su vecindad civil, pero el legislador conocedor de los efectos perturbadores que una doble vecindad civil tiene para la determinación de la vecindad civil de los hijos, para la propia familia al existir una ley para cada cónyuge y, en definitiva, para la determinación de la ley aplicable al régimen económico-matrimonial, admite que cualquiera de los cónyuges no separados, ya sea legalmente o de hecho, pueda, en todo momento, optar por la vecindad civil del otro.

## II.3 Adquisición o cambio de la vecindad civil

De acuerdo con el artículo 14.5, la vecindad civil se adquiere:

1.º Por residencia continuada durante dos años, siempre que el interesado manifieste ser esa

su voluntad. El plazo de dos años para la adquisición voluntaria de la nueva vecindad civil se computa todo él, cualquiera que sea la condición de la persona durante la misma.

2.º Por residencia continuada de diez años, sin declaración en contrario durante este plazo. No se computarán los períodos de tiempo en que el interesado no haya podido legalmente regir su persona, evitando de esta manera los cambios de vecindad forzados en los que no exista la posibilidad de impedirlos mediante una declaración de voluntad eficaz.

Ambas declaraciones se harán constar en el Registro Civil del domicilio y no necesitan ser reiteradas. Las declaraciones deberán hacerse una vez transcurridos dos años, en el primer caso, o antes de que transcurran diez años, para adquirir una nueva vecindad civil o no perder o conservar la que tiene, respectivamente.

## II.4 La prueba de la vecindad civil

El artículo 14.6 establece una presunción *iuris tantum* para los casos en que sea dudosa la vecindad civil, recurriendo a la vecindad civil que corresponda al lugar de nacimiento como criterio prevalente.

La jurisprudencia aplica otras presunciones para determinar la vecindad civil como puede ser la correspondiente al domicilio, sobre todo cuando éste se encuentra en territorio de su competencia; el haber nacido en el lugar correspondiente a la vecindad que se pretende especialmente cuando coincide con la residencia habitual. El padrón municipal, el domicilio tributario, los destinos de los funcionarios, la ostentación de cargos públicos o representativos y las certificaciones de entes administrativos de la residencia habitual sirven también de prueba de la vecindad civil.

## II.5 La vecindad civil de los extranjeros que adquieren la nacionalidad española

El Código Civil dedica el artículo 15 a concretar los criterios determinantes de la vecindad civil de los extranjeros que adquieren la nacionalidad española, reconociéndoles un derecho de opción entre las vecindades civiles que en el mismo se establecen y que deberá ejercitarse en el momento de inscribir la adquisición de la nacionalidad. Las vecindades entre las que podrá optar el extranjero que adquiera la nacionalidad española son:

- a) La correspondiente al lugar de residencia.
- b) La del lugar de nacimiento.
- c) La última vecindad de cualquiera de sus progenitores o adoptantes.
- d) La del cónyuge.

Para el ejercicio de estas opciones es preciso, lógicamente, que el presupuesto de hecho contenido en las opciones exista realmente, esto es: que residan o hayan nacido efectivamente en España o que alguno de los progenitores o adoptantes o el cónyuge sean españoles.

La declaración de la opción se formulará, atendiendo a la capacidad del extranjero para adquirir la nacionalidad, por el propio optante, por sí o asistido de su representante legal, o por este último. Cuando la adquisición de la nacionalidad se haga por declaración o a petición del representante legal, la autorización necesaria deberá determinar la vecindad civil por la que se ha de optar.

El artículo 15.2 se refiere al extranjero que adquiera la nacionalidad por carta de naturaleza. El artículo 21.1 del propio Código Civil alude a esta forma de adquisición de la nacionalidad española, otorgada discrecionalmente mediante Real Decreto,

cuando en el interesado concurren circunstancias excepcionales. Dado que la nacionalidad española se atribuye discrecionalmente mediante Real Decreto, el artículo 15.2 encomienda a este Real Decreto que determine la vecindad civil, teniendo en cuenta la opción de aquél, entre las varias recogidas en el artículo 15.1 o de otras circunstancias que concurren en el peticionario.

El artículo 15.3 establece que la recuperación de la nacionalidad española lleva consigo la de aquella vecindad civil que ostentara el interesado al tiempo de su pérdida.

Y, por último, el artículo 15.4 del Código Civil concluye que la dependencia personal respecto a una comarca o localidad con especialidad civil propia o distinta, dentro de la legislación especial o foral del territorio correspondiente, se regirá por las disposiciones de este artículo y las del anterior.

El párrafo segundo del artículo 16 de la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco, por su parte, señala que tendrán la vecindad vizcaína aforada los extranjeros que, en el momento de adquirir la nacionalidad española, tengan su vecindad administrativa en territorio aforado, salvo opción en contrario del interesado manifestada en el expediente de adquisición de nacionalidad. Precepto que juega un papel residual respecto al sistema opcional establecido en el artículo 15 del Código Civil, pero que viene a interferir lo dispuesto en el mismo.

## II.6 Los conflictos de leyes civiles

El artículo 149.1.8º de la Constitución atribuye al Estado la competencia exclusiva para establecer las normas para resolver los conflictos de leyes, normas que se extienden a las de Derecho interregional privado. La atribución de esta competencia, al

igual que en el resto de las competencias que al Estado atribuye el artículo 149.1 de la Constitución, contribuye al establecimiento por parte del Estado de una regulación única de los conflictos de leyes internas a regir para los distintos ordenamientos jurídicos. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional se pronuncia en este sentido cuando afirma que la Constitución optó por un sistema estatal y uniforme de Derecho interregional. Corresponde, por tanto, a las Cortes Generales el establecimiento de estas normas conflictuales para la resolución de los supuestos de tráfico interregional, excluyéndose de esta forma la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran establecer regímenes peculiares para la resolución de los conflictos de leyes.

No obstante, el ejercicio de esta competencia exclusiva por parte del legislador estatal tiene dos límites: de una parte, el respeto al principio de igualdad entre los distintos derechos civiles existentes, lo que implica la garantía de un ámbito de aplicación igual para todos ellos mediante el establecimiento de puntos de conexión neutros y objetivos. Y, de otra, el principio de seguridad y certeza en la regulación del tráfico interregional, que le permite al legislador, tras haber agotado la virtualidad de la técnica de las conexiones neutras, determinar el derecho aplicable en caso de conflicto. La jurisprudencia constitucional atribuyó una relevancia mayor a éste último límite en el que basó la constitucionalidad de las reglas contenidas en los apartados 3º de los artículos 14 y 16 del Código Civil, claramente conciliadoras del límite primero. Así lo viene a determinar la Sentencia del Tribunal Constitucional número 226/1993, de 8 de julio, cuando afirma que

*"Es del todo claro, por ello, que las normas estatales de Derecho Civil interregional delimitarán el ámbito de aplicación personal de los varios ordenamientos civiles que coexisten en España, delimita-*

*ción para la cual no ofrece la Constitución, ciertamente, pauta o criterio positivo alguno. No es menos evidente, sin embargo, que la legislación estatal en este ámbito no podrá dar lugar a restricciones o manipulaciones arbitrarias de los respectivos ámbitos de aplicación de aquellos ordenamientos ni provocar, en concreto, un desplazamiento infundado de los Derechos civiles especiales o forales en favor del Derecho Civil general o común por vía de la alteración de las reglas generales del sistema de Derecho interregional. No cuesta admitir que, si tal cosa se hiciera, se vendría a menoscabar, de modo indirecto, la competencia autonómica sobre el respectivo ordenamiento civil y a contrariar, por lo mismo, la regla contenida en el art. 149.1.8 de la Constitución. Las Cortes Generales han de establecer, sólo ellas, las normas de Derecho Civil interregional, pero no es ésta una labor libre de todo vínculo o límite constitucional, por lo mismo que a través de ella se define cuál sea la proyección propia de cada ordenamiento civil y en última instancia, un elemento de capital importancia para la efectiva realización de las competencias autonómicas en este campo.*

*El primero y más importante de estos límites es consustancial, por así decir, a la identidad misma de todo sistema de resolución de conflictos de leyes que no parta -como no parte el nuestro- de la preeminencia incondicionada de uno u otro de los ordenamientos que pueden entrar en colisión: los puntos de conexión para determinar la sujeción personal a un Derecho u otro (la vecindad, en nuestro caso) han de fijarse, en principio y en tanto sea posible, según circunstancias abstractas o neutras y lo mismo cabe exigir, con igual salvedad, respecto a los criterios utilizados por las normas de conflicto del art. 16 del Código Civil. Se preserva de este modo, en palabras, ya citadas, de la STC 156/1993 «un igual ámbito de aplicación de todos los ordenamientos civiles» que coexisten en España (fundamen-*

to jurídico 3.º]. Es razonable que un sistema de Derecho interregional no se base exclusivamente, sin embargo, en remisiones y conexiones abstractas y neutras, pues no es en modo alguno descartable que tales técnicas -aseguradoras de una aplicación indistinta de todos los ordenamientos civiles- no ofrezcan, en determinados supuestos, la solución clara y cierta que demanda, inexcusablemente, la seguridad del tráfico, hipótesis en la cual puede y debe el legislador (el legislador estatal, entre nosotros) designar directamente cuál sea la específica vecindad civil que corresponde al sujeto y cuál, también, el concreto Derecho aplicable en caso de conflicto. Una solución de este género no merece, en sí misma, tacha alguna de inconstitucionalidad, siempre que la misma se articule, claro está, como cláusula final o «de cierre», esto es, siempre que la norma estatal remita al ordenamiento civil común, o atribuya la vecindad también común, luego de haber establecido, tanto en una hipótesis como en otra, conexiones y criterios abstractos y en previsión, por lo tanto, de que los mismos no aporten la solución segura aquí exigible. El legislador, debe intentar apurar, hasta donde no padezca la seguridad jurídica, la técnica de las remisiones y conexiones abstractas y neutrales, y el equilibrio entre una y otra exigencia -la de la propia seguridad y la de la aplicación indistinta de unos Derechos y otros- se ha de alcanzar, ante todo, mediante la ponderación que debe hacer precisamente la ley: a este Tribunal no le corresponde, en otras palabras, sustituir con su criterio el que haya mostrado el autor de la ley al resolver tal tensión, sino sólo apreciar -cuando así se le demande- si la solución fijada en la norma resulta arbitraria o manifiestamente infundada, lo que no ocurre en el presente caso. No argumentará en contra de la regla impugnada, si no ha lugar a tal reproche, la simple objeción de que resultan aún concebibles otros criterios y conexiones formales antes de acudir a la «cláusula de cierre», pues ni corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse

sobre la perfección técnica de las leyes [«el juicio de constitucionalidad no lo es de técnica legislativa»: STC 109/1987, fundamento jurídico 3.ºc] ni puede aceptarse que la Constitución imponga en este extremo, suprimiendo por entero la libertad de configuración del legislador, una solución única y exclusiva.”

El artículo 16 del Código Civil contiene la norma fundamental en materia de Derecho interregional privado. Tal norma es la encargada de resolver los conflictos de leyes que puedan surgir entre los regímenes jurídicos civiles coexistentes en el territorio español. Así, conforme al citado artículo los conflictos de leyes que puedan surgir por la coexistencia de distintas legislaciones civiles en el territorio nacional se resolverán según las normas contenidas en el Capítulo IV, relativo a las normas de Derecho Internacional Privado, con las siguientes particularidades:

1.º Será ley personal la determinada por la vecindad civil. Es decir, se sustituye la nacionalidad por la vecindad civil. La vecindad civil tradicionalmente ha venido siendo la circunstancia personal que vincula al individuo con los derechos civiles que conviven en un mismo territorio, representando un vínculo jurídico. La vecindad civil común supone la sujeción al Código Civil y las vecindades correspondientes a los territorios en los que rige un derecho civil foral o especial la sujeción a los mismos.

2.º No será aplicable lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 12 sobre calificación, remisión y orden público.

Por lo demás, la remisión que efectúa el artículo 16 a las normas de Derecho Internacional Privado del Capítulo IV del Título Preliminar del Código Civil

no ha de interpretarse en un sentido global, sino restringido a aquellas normas que resulten aplicables para la resolución de los conflictos internos, puesto que en algunos casos de normas que efectivamente sirven para resolver supuestos de conflicto internacional no sirven a nivel interno, por ejemplo, en aquellas materias en que el Estado tiene competencia exclusiva, en las que, por tanto, no habrá conflicto a nivel interno puesto que sólo existirá una única norma aplicable, la del Estado.

A título de ejemplo podemos citar algunas normas de conflicto internacional que no son de aplicación a los conflictos interregionales por diversas razones: el artículo 10.4 del Código Civil, a cuyo tenor los derechos de propiedad intelectual e industrial se protegerán dentro del territorio español de acuerdo con la ley española, sin perjuicio de lo establecido por los convenios y tratados internacionales en los que España sea parte, pero a nivel interno la legislación sobre propiedad intelectual e industrial de acuerdo con el artículo 149.1.9 es competencia exclusiva del Estado; otras normas se excluyen ellas mismas como normas de resolución de conflictos internos, como ocurre con los apartados 9º y 10º del artículo 9, relativas a los casos de doble o ninguna nacionalidad, o el apartado 6º del artículo 10, en cuanto a la aplicación del Derecho extranjero.

El artículo 16.3 del Código Civil se remite también al artículo 9, contenido en el citado Capítulo IV, para regular los efectos del matrimonio entre españoles y, en defecto de criterios adecuados, se regularán por el Código Civil, aplicándose en este caso el régimen de separación de bienes si conforme a una y otra ley personal de los contrayentes hubiera de regir un sistema de separación.

Por lo tanto, será preciso acudir a la regulación contenida en el Capítulo IV del Título Preliminar del

Código Civil para completar el cuadro de normas conflictuales de Derecho interregional que, por lo que respecta al Derecho foral vasco destacan los puntos de conexión contenidos en los artículos 9 y 10:

1. De tipo personal:

- En conflictos relativos al régimen económico matrimonial, artículo 9.2, según el cual los efectos del matrimonio se regirán por la ley personal común de los cónyuges al tiempo de contraerlo, esto es, a los efectos internos por su vecindad civil común en el momento de contraer matrimonio, de tal manera que la vecindad civil común es la ley aplicable a los efectos del matrimonio aunque varíe la vecindad común de alguno de los cónyuges en un momento posterior a la celebración del matrimonio. En defecto de esta ley, el artículo 9.2 establece diferentes criterios en orden de preferencia para determinar la ley aplicable a los efectos del matrimonio. Estos criterios subsidiarios del principal son: por la ley personal o de la residencia habitual de cualquiera de ellos, elegida por ambos en documento auténtico otorgado antes de la celebración del matrimonio; a falta de esta elección, por la ley de la residencia habitual común inmediatamente posterior a la celebración, y, por último, a falta de dicha residencia, por la del lugar de celebración del matrimonio.

Esta ley regula todos los efectos del matrimonio en general: las relaciones personales entre los cónyuges y el régimen económico-matrimonial cuando no existan o sean insuficientes los pactos o capitulacio-

nes matrimoniales válidamente acordados según lo dispuesto en el artículo 9.3 del Código Civil.

- En los relativos a capitulaciones matrimoniales, es decir, las relaciones económico-patrimoniales del matrimonio, tal como establece el artículo 9.3 del Código Civil se regirán por *los pactos o capitulaciones por los que se estipule, modifique o sustituya el régimen económico del matrimonio que serán válidos cuando sean conformes bien a la ley que rija los efectos del matrimonio, bien a la ley de la nacionalidad o de la residencia habitual de cualquiera de las partes al tiempo del otorgamiento*. El artículo 94 de la Ley foral vasca determina que *a falta de pacto, se entenderán sujetos a comunicación foral los matrimonios en que ambos contrayentes sean vizcaínos aforados o, a falta de vecindad común, si fijan la residencia habitual común inmediatamente posterior a su celebración en la Tierra Llana, y, a falta de dicha residencia común, si en ella ha tenido lugar la celebración del matrimonio*.
- En cuestiones sucesorias (la sucesión testada, en la que se han de incluir también el poder testitorio y el testamento mancomunado, sucesión forzosa o legítimas, sucesión intestada, pactos sucesorios, etc.) se aplican los apartados 1 y 8 del artículo 9. Según el primero, *la sucesión por causa de muerte se rige por la ley personal del causante que en los conflictos internos ya hemos dicho que se determina por la vecindad civil*. El artículo 9.8 añade, por su parte, que *la sucesión por causa de muerte se regirá por la ley nacional del país donde se encuentre el causante en el momento de su fallecimiento, cualesquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren*. Sin embargo, las disposiciones hechas en testamento y los pactos sucesorios ordenados conforme a la ley nacional del testador o del disponente en el momento de su otorgamiento conservarán su validez aunque sea otra la ley que rija la sucesión, si bien las legítimas se ajustarán, en su caso, a esta última. Los derechos que por ministerio de la ley se atribuyan al cónyuge supérstite se regirán por la misma ley que regule los efectos del matrimonio, a salvo siempre las legítimas de los descendientes.

*causante en el momento de su fallecimiento, cualesquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren. Sin embargo, las disposiciones hechas en testamento y los pactos sucesorios ordenados conforme a la ley nacional del testador o del disponente en el momento de su otorgamiento conservarán su validez aunque sea otra la ley que rija la sucesión, si bien las legítimas se ajustarán, en su caso, a esta última. Los derechos que por ministerio de la ley se atribuyan al cónyuge supérstite se regirán por la misma ley que regule los efectos del matrimonio, a salvo siempre las legítimas de los descendientes.*

El precepto se refiere a cualquier tipo de sucesión por causa de muerte (contractual, testamentaria o legítima) y se inspira en una concepción unitaria y universalista de la sucesión, lo que viene a significar que una sola ley rige la sucesión de todos los bienes, con independencia de su naturaleza y el lugar donde se encuentren, aunque es un principio que admite excepciones.

2. Los puntos de conexión real se utilizan en los aspectos concernientes a la propiedad, posesión y, en general, a los derechos reales sobre bienes muebles e inmuebles y vienen establecidos en el artículo 10 del Código Civil, aplicándose la regulación al respecto establecida por la ley del lugar en que se hallen. Para las donaciones utilizan como criterio determinante de la ley aplicable el de la vecindad civil del donante.

La ley del lugar de situación del bien regula los siguientes aspectos: qué bienes pueden

ser objeto de un determinado derecho real; la clase y carácter de los bienes; la constitución de los derechos reales, condiciones para su adquisición, así como la modificación, transmisión, pérdida y extinción de los mismos; duración, contenido, efectos y medios jurídicos para la defensa de los derechos reales, la extensión del derecho real y su alcance frente a terceros; la publicidad de los derechos reales (su carácter, alcance y medios mediante los cuales se da publicidad a los derechos reales); qué derechos reales pueden constituirse sobre los bienes y límites en la configuración de derechos reales por la autonomía de la voluntad.

Dada la movilidad que muchos bienes tienen, el artículo 10.1, segundo párrafo establece como regla general que para la constitución y cesión de bienes en tránsito se considerarán situados en el lugar de su expedición, salvo que el remitente y el destinatario hayan convenido, expresa o tácitamente, que se consideren situados en el lugar de su destino.

Por lo que se refiere a la forma de los testamentos, contratos y actos jurídicos, en general, de acuerdo con el artículo 11 del Código Civil, hemos de atender a la ley del lugar del otorgamiento, aunque también da como válidos los celebrados con las formas y solemnidades exigidas por la ley aplicable a su contenido, así como los celebrados conforme a la ley personal del disponente o la común de los otorgantes. Igualmente, serán válidos los actos y contratos relativos a bienes inmuebles otorgados con arreglo a las formas y solemnidades del lugar en que éstos radiquen, regla que resulta de aplicación al testamento *hil buruko* regulado en el artículo 29 de la Ley Civil vasca. Si la ley reguladora del contenido de los actos y contratos, continúa

diciendo el artículo 11, exigiere para su validez una determinada forma o solemnidad, será siempre aplicada, incluso en el caso de otorgarse aquéllos en el extranjero.

El artículo 16.1 de la Ley 3/1992, por su parte, dispone que a falta de normas especiales, los conflictos de leyes a que dé lugar la coexistencia, dentro de Bizkaia, de la diversidad de ordenamientos jurídicos, se resolverán de acuerdo con las normas de carácter general, según la naturaleza de las respectivas instituciones. Con este precepto se ha tratado de mantener la relación que históricamente ha existido en el Fuero de Bizkaia entre estatuto personal y real y, por otro lado, de eludir la aplicación rigurosa del principio de territorialidad que podría extraerse de una interpretación conjunta de todos los apartados del artículo 10, al que se remiten tanto el artículo 16 como el 17 de la Ley Civil vasca.

## II.7 La Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco.

Determinar cuál sea el ámbito de aplicación de las leyes es crucial, puesto que todas ellas han de extender su fuerza de obligar a un concreto territorio y a una determinada población. Y esta cuestión reviste mayor trascendencia, si cabe, en el País Vasco, donde una de las cuestiones fundamentales a solucionar es la de la determinación del perímetro en el que se mueven las varias legislaciones aplicables en su territorio y, particularmente, en el territorio de Bizkaia la de delimitar los límites de aplicación de la legislación civil común y de la legislación foral. Es más, incluso tratar de conciliar y acercar los principios inspiradores de ambos, en muchas ocasiones de origen similar, puesto que es dudoso que en el marco de un mismo territorio, y tan pequeño, y de una misma población, sus habitantes organicen sus relaciones civiles de forma distinta o antagónica.

Esta situación de dualidad legislativa resultó, además, agravada por la reforma de la vecindad en 1990. En ella se admitió la posibilidad de que los cónyuges tengan distintas leyes aplicables en sus relaciones y negocios, algo que en Ayala y Bizkaia se produce frecuentemente. Esta es la razón por la que el artículo 10.5 del Estatuto incluya como competencia propia del País Vasco la fijación del ámbito territorial de su Derecho Civil Foral, lo que le ha permitido evitar estas inconcreciones.

### II.7.1 Derecho Civil en el Territorio Histórico de Bizkaia

En Bizkaia, como decimos, la determinación del ámbito de aplicación del Derecho Foral es, pues, una cuestión básica para su existencia, a la vez que un problema de difícil solución. Históricamente, una de las peculiaridades de Bizkaia como territorio foral ha sido, precisamente, la convivencia dentro de su territorio de dos legislaciones civiles: la foral y la civil común.

#### II.7.1.1 Ámbito de aplicación territorial

Como sabemos, Bizkaia se formó por la unión de tres territorios, cada uno con sus propias Juntas Generales. Estos tres territorios tuvieron sus propios fueros, usos y costumbres hasta que terminaron asumiendo el Fuero de Bizkaia de 1526. No obstante, la unificación política no supuso la unificación de sus Derechos privados. La razón de ello la encontramos en las cartas de población, normalmente basadas en el Fuero de Logroño o en el de Vitoria, concedidas por los señores de Bizkaia a las Villas que creaban, al objeto de favorecer su comercio, su pesca o la navegación e incluso por razones defensivas frente a los banderizos. En un principio, como el Fuero de Logroño o el de Vitoria no contenía disposiciones de carácter civil, el Derecho Privado a aplicar en las Villas no se diferenció del que regía

en las Anteiglesias de la Tierra Llana o Infanzonado. Pero en 1379 el Señor de Bizkaia se convirtió en Rey de Castilla y a partir de esa fecha comenzó a introducirse en las Villas el Ordenamiento de Alcalá que obligaba a aplicar el Fuero Real y, como consecuencia, a partir de esa época el territorio vizcaíno quedó dividido en lo que actualmente se conoce como Tierra Llana o Infanzonado, por una parte, en la que regía el Fuero de Bizkaia y en Villas, por otra, en las que regía el Derecho castellano.

Aquí encontramos, por tanto, el germen de la actual dualidad legislativa entre el Fuero de Bizkaia, que se aplica a la porción más extensa de su territorio (no así en cuanto a la población a la que alcanza) constituida por las Anteiglesias, también denominado Tierra Llana o Infanzonado, y el Código Civil de aplicación a las Villas, y ello sin perjuicio de que éste se aplique en las Anteiglesias como Derecho supletorio.

Por otra parte, la evolución histórica de Villas y Anteiglesias y la dificultad de identificar el territorio de cada una de ellas, sobre todo a efectos de identificar la ley civil aplicable en las primeras, dada la subsistencia en las mismas de zonas aforadas y no aforadas, hace que la cuestión relativa al ámbito de aplicación territorial de las leyes civiles adquiera una complejidad inusitada. De ahí que el Estatuto de Autonomía, al asumir la competencia para conservar, modificar y desarrollar su Derecho civil propio, a diferencia de otros Estatutos, no lo califique de vasco sino como el propio de los Territorios Históricos, y ello porque en el País Vasco no existe un único Derecho civil sino varios sistemas de Derecho Civil.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco, existían compilados dos sistemas de Derecho civil: el de Bizkaia y el de Ayala. Y cada uno de ellos

regía en una parte de sus respectivos territorios vizcaíno y alavés, respectivamente.

En el Preámbulo de la propia Compilación de 1959 se aludía ya a esta circunstancia,

*La eficacia funcional del derecho vizcaíno sigue estando gravemente comprometida por lo que, históricamente, ha constituido la debilidad interna del propio sistema, la imprecisión de la base territorial del Fero, la permanente colisión de los dos regímenes jurídico-civiles coexistentes, sobre el territorio.*

*Ciertamente, esa falta de adecuación del derecho a su auténtica base territorial constituye una tarea íntima y consustancial del estatuto foral vizcaíno, porque originariamente concentrado el Derecho común en el recinto urbano de las Villas no aforadas, el lento proceso de interpolación de lo urbano en el espacio rural circundante provoca una automática colisión del Código y el Fero...*

Y como dice la Exposición de Motivos de la Ley 3/1992,

*La Compilación de 1959, con las complicadas reglas que establecen los artículos 2 y 3, contribuyó a una mayor confusión, hasta el punto de que, a partir de ella, se hace difícil precisar si una persona, fuera del núcleo de las Villas, es o no aforada.*

*Además, el sistema de la Compilación supone una constante variación de los territorios de la zona aforada y la no aforada, por lo que la seguridad jurídica que reclama el artículo 9.3 de la Constitución obliga a redactar reglas más precisas, y con ese criterio, se*

*han redactado los artículos 6, 7 y 8 de esta Ley Foral y la disposición final 1.º, que se apoyan en la autorización legislativa del artículo 10 del Estatuto de Autonomía y pretenden que el territorio aforado quede perfectamente delimitado.*

*Por otro lado, la Compilación dejó sin valor ni alcance la Concordia de 1630, que autorizaba a las Villas de Bizkaia a reclamar la vigencia de la Ley Foral en su territorio y en virtud de la cual los municipios de Elorrio (1712), Bermeo (1734), Otxandio (1818) y Areatza (1825) se acogieron al Fero, en todo o en parte. La presente Ley restablece la norma concordada en 1630, pero actualizándola (artículo 10).*

Los criterios de delimitación territorial de la Ley Civil vasca pueden resumirse de la siguiente manera:

- La consideración de la legislación foral de Bizkaia como la general de este territorio.
- La separación de las zonas aforadas de las no aforadas en base a un criterio estático. La zona no aforada se construye sobre la base de añadir al núcleo urbano originario el suelo contiguo al mismo calificado como urbano.

De acuerdo con el artículo 5.º de la Ley 3/1992, el Fero, como legislación civil propia del Territorio Histórico de Bizkaia, rige en toda su extensión en el Infanzonado o Tierra Llana. Es decir, el propio artículo 5.º reconoce que el Fero de Bizkaia no se aplica en todo su territorio sino en el Infanzonado o Tierra Llana que viene a constituir la parte aforada de su territorio. El Derecho Civil co-

mún, por el contrario, se aplicará en el resto del territorio, constituyendo la zona no aforada. Así se infiere, por lo demás, de lo dispuesto en el artículo 6.<sup>º</sup> de la propia Ley 3/1992, el cual delimita ambos territorios en los siguientes términos:

*"Con la denominación de Infanzonado o Tierra Llana se designa a todo el Territorio Histórico de Bizkaia, con excepción de la parte no aforada de las Villas de Balmaseda, Bermeo, Durango, Ermua, Gernika-Lumo, Lanestosa, Lekeitio, Markina-Xemein, Ondarroa, Otxandio, Portugalete y Plentzia, de la ciudad de Orduna y el actual término municipal de Bilbao.*

*El territorio exceptuado se regirá por la legislación civil general, salvo en cuanto sea aplicable el presente Fuero."*

De acuerdo con este artículo 6.<sup>º</sup> de la Ley Civil vasca, la legislación aplicable con carácter general en Bizkaia es la foral, salvo en los términos municipales que en el mismo se citan como territorio exceptuado del Infanzonado o Tierra Llana. Esto es, tanto en las Villas como en las Anteiglesias resulta de aplicación la legislación foral, con las excepciones citadas en dicho artículo. Incluso en las Villas mencionadas en el mismo rige el Fuero, salvo en los lugares que se encuentren dentro del perímetro delimitado por el artículo 7.<sup>º</sup> de la propia Ley Civil vasca. Con lo cual, nos encontramos con que la vigencia del Código Civil es la excepción y no la norma general.

Este artículo plantea ciertos problemas de interpretación derivados de las continuas anexiones y desanexiones llevadas a cabo a lo largo de la historia en algunos términos municipales. Así, en Bilbao, por ejemplo, rige el Código Civil, pero la ley alude al actual término municipal de Bilbao, queriendo con ello indicar que, a todos aquellos municipios

que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 3/1992 se habían separado de Bilbao para constituir municipios independientes les será de aplicación el Fuero recogido en dicha Ley. Veamos algunos casos particulares:

1º Con anterioridad a la entrada en vigor de la Compilación se habían anexionado a Bilbao las Anteiglesias de Abando, Begoña y Deusto, en las cuales, con excepción de la parte anexionada en 1870, seguía rigiendo el Fuero hasta la entrada en vigor en 1959 de la Compilación, en la que se declaraba a todo Bilbao sometida al Código Civil y, por tanto, también las zonas anexionadas. Puesto que tales zonas continúan siendo en la actualidad, ya entrada en vigor de la Ley Civil vasca, parte integrante de Bilbao, les es de aplicación el Código Civil.

2º Las Anteiglesias incorporadas a Bilbao tras la entrada en vigor de la Compilación, es decir, Sondika, Derio, Zamudio y Loiu, no perdieron nunca su carácter de aforadas, ya que las modificaciones administrativas producidas a partir de la Compilación no afectaron a la legislación civil según el artículo 4.<sup>º</sup> de la propia Compilación. Sin embargo, a la entrada en vigor de la Ley 3/1992, tales territorios habían recuperado su autonomía municipal, por lo que, de acuerdo con el artículo 6.<sup>º</sup> de la Ley, en estos municipios se aplica el Fuero de Bizkaia.

3º También a Erandio le es aplicable el Derecho Foral, puesto que tras anexionarse a Bilbao y perder la foralidad con la Compilación de 1959, a la entrada en vigor de la nueva Ley, Erandio había vuelto a ser municipio independiente, recuperando, asimismo, su foralidad, aunque sus habitantes tienen plantea-

dos algunos problemas de derecho transitorio que habrán de ser solventados acudiendo a las normas transitorias del Código Civil.

4º Otro ejemplo en el que las anexiones o desanexiones pueden dar lugar a problemas de interpretación respecto de la ley aplicable lo encontramos en el municipio de Durango: la Anteiglesia de lurreta se incorporó a Durango en 1926, sin que la anexión llevara aparejada cambios en la legislación civil aplicable. Cuando se publicó la Compilación, la Villa de Durango era no aforada y, por tanto, también lurreta. Sin embargo, con la nueva Ley, lurreta recupera su foralidad civil vizcaína, puesto que en 1992 lurreta había recuperado su independencia municipal. También aquí, como en Erandio, se plantean problemas de derecho transitorio a los que habrá que aplicar, asimismo, las disposiciones transitorias del Código Civil.

5º Por último, también en Gernika concurren circunstancias similares, donde, aparte de la temprana incorporación de Lumo, en 1943 se incorporó también la Anteiglesia de Ajangiz, por lo que a la entrada en vigor de la Compilación adquirió la condición de territorio no aforado, ya que Gernika-Lumo tenía tal carácter. Con posterioridad a la Compilación se incorporaron a Gernika-Lumo otras Anteiglesias, aunque en estos casos, al ser incorporaciones posteriores a dicha Compilación, mantuvieron su legislación foral. A la entrada en vigor de la Ley 3/1992, Ajangiz recuperó su independencia municipal y con ella su tradicional foralidad, si bien, como en los casos anteriores de Erandio e lurreta, se plantean problemas de derecho transitorio a los que habrá que aplicar idénticos criterios.

El artículo 6.º concluye diciendo que *el territorio exceptuado (del Infanzonado o Tierra Llana) se regirá por la legislación civil general, salvo en cuanto sea aplicable el presente Fuenro*. Es decir, incluso la zona no aforada se someterá en algunas materias al Fuenro, como se deduce de la expresión utilizada en el último inciso. Así ocurre en los actos de disposición sobre bienes situados en el Infanzonado o Tierra Llana y con respecto a la libertad para otorgar testamento mancomunado y por comisario.

El artículo 7.º resuelve uno de los grandes problemas que históricamente ha caracterizado la aplicación del Derecho Civil en Bizkaia, como es el de delimitar la vigencia del Fuenro y del Código Civil dentro de las Villas. El mencionado artículo reza así: *El territorio no aforado, al que se refiere el artículo anterior, estará integrado por el perímetro actual del respectivo núcleo urbano originario y el suelo contiguo al mismo que esté calificado como «urbano» en el planeamiento vigente a la entrada en vigor de este Fuenro*.

El artículo 7.º trata, pues, de introducir certeza y, en definitiva, seguridad jurídica a la definición del territorio y a la vecindad de sus habitantes, sin alterar la situación actualmente existente, frente a la situación anterior, durante la vigencia de la Compilación, de movilidad constante del territorio foral. La disposición adicional primera de la Ley contribuye a ello al ordenar que,

*“A los efectos de lo dispuesto en el artículo 7, los Ayuntamientos de las Villas vizcaínas no aforadas deberán elaborar, en el plazo de tres meses a partir de la publicación de esta Ley, el plano que delimita el núcleo urbano originario y el suelo contiguo al mismo que esté calificado como «urbano» en el planeamiento vigente en el municipio.*

*Los planos elaborados por los Ayuntamientos referidos deberán ser remitidos a la Diputación Foral, para ser sometidos, por esta última, a la aprobación definitiva por parte de las Juntas Generales de Bizkaia, que ordenarán su publicación.*

*Aprobados los planos a los que esta disposición se refiere, se remitirán copias de los mismos al Tribunal Superior de Justicia y al Ayuntamiento respectivo, a fin de que puedan ser consultados por los interesados.*

De esta manera se permite que todo vecino de Bizkaia pueda determinar con facilidad su vecindad civil.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la delimitación de la zona aforada y no aforada en las Villas afecta más al aspecto territorial que al personal, puesto que la zona rural en las Villas, a la que se aplica el Derecho foral y, especialmente, la troncalidad, se encuentra, por lo general, menos poblada que el conjunto formado por el núcleo urbano y el contiguo a éste.

En definitiva, de acuerdo con el transcrto artículo 7.º, el territorio no aforado comprende ahora:

a) El perímetro actual del respectivo núcleo urbano originario. La incompatibilidad inicial que pudiera surgir de la utilización de vocablos contradictorios como actual y originario únicamente puede salvarse entendiendo que la Ley se refiere al actual núcleo urbano que surgió a partir de la Villa primitiva. Con ello acaso se pretenda evitar el nacimiento de otros núcleos urbanos posteriores al primitivo, si bien éste ha ido absorbiendo los posteriores desarrollos urbanísticos.

b) El suelo contiguo al anterior territorio que esté calificado como urbano en el planeamiento vigente a la entrada en vigor de este Fuero. Como anteriormente apuntábamos, esta contigüidad hay que interpretarla con respecto al núcleo urbano originario.

El artículo 8.º de la Ley 3/1992 vuelve a incidir en la misma idea ya manifestada por el artículo 7.º, esto es, la de evitar que la zona aforada de las Villas esté sujeta a constantes cambios territoriales, incompatibles con la seguridad jurídica. Así, según el citado artículo 8.º, *las modificaciones posteriores en el planeamiento urbanístico no alterarán la extensión del territorio no aforado*, con lo cual las variaciones urbanísticas no suponen modificación alguna del ámbito territorial de vigencia del Fuero y del Código Civil. Hay que tener en cuenta que la condición de las personas, determinada por su vecindad civil, puede depender de la calificación del suelo y es, precisamente, en la vecindad civil de las personas donde el artículo 8.º pretende evitar que se produzcan modificaciones constantes.

Las segregaciones y anexiones de las Anteiglesias o de parte de ellas a una Villa han sido, durante el último siglo, la causa de que surgieran conflictos entre las leyes civiles a aplicar. Un caso paradigmático de ello, al que aludíamos anteriormente, fue Bilbao, donde al conflicto de leyes se le dieron soluciones contradictorias. Así, en la anexión de una parte de Abando y Begoña, en 1861, una Orden de la Regencia, de 1870, mandó que se aplicaría el Derecho común; en cambio, cuando se anexionaron las partes restantes de Abando (1890) y Begoña (1924), así como Erandio (1940), se mantuvo la aplicación de la ley foral hasta la entrada en vigor de la Compilación. Esta última solución se adoptó en algunas otras anexiones, como en la incorporación de la Anteiglesia de Lumo a la Villa de Gernika en 1882.

Paulatinamente, se fue imponiendo la idea de que, en caso de anexión o segregación, la ley aplicable no debía modificarse. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio 1927 se pronunció a favor del mantenimiento de la ley civil correspondiente en los casos de anexión y segregación, puesto que la dualidad de legislación en Bizkaia trascendía a los vecinos y habitantes de una misma Villa y población por motivo de las anexiones de lugares aforados, que si bien desaparecen a efectos administrativos por constituir un solo Ayuntamiento junto con el de la Villa, no es así en cuanto a los derechos civiles.

La Compilación recogió este criterio de que no se modificara la ley aplicable por razón de la anexión o segregación, de ahí que las posteriores anexiones y segregaciones, que fueron numerosas, no afectaron en modo alguno a la aplicación del Fuero o del Código Civil. También el texto de la Ley 3/1992 se reafirma en la misma postura cuando en su artículo 9.<sup>º</sup> afirma que,

*"Las modificaciones administrativas en los límites de los términos municipales de Bizkaia no alterarán el Derecho Civil aplicable a los territorios afectados.*

*La desanexión de una antigua Anteiglesia de la Villa en la que ha estado integrada, le hará recobrar automáticamente su primitiva condición."*

El segundo párrafo supone una garantía que evita, de una parte, la ruralización del Fuero y, de otra, la extensión de la legislación general conforme vaya ampliándose la delimitación de lo urbano.

La desanexión de una antigua Anteiglesia de la Villa en la que ha estado integrada le hará recobrar

automáticamente su primitiva condición, pero la recuperación será diferente en función de que:

- La anexión se hubiera producido tras la entrada en vigor de la Compilación, la desanexión posterior, frecuentes después de la transición democrática, no produce variación alguna en cuanto a la legislación civil aplicable, ya que el artículo 4.<sup>º</sup> de la Compilación determinaba para las anexiones posteriores a su entrada en vigor la continuidad de la vigencia del Fuero.
- La anexión se hubiere producido con anterioridad a la entrada en vigor de la Compilación. Para estos casos, la Compilación les atribuyó la condición de Villas. Tales son los casos de Ajangiz que se incorporó a Gernika en 1942 y de Erandio incorporado a Bilbao en 1940, pero la condición de sus habitantes es, o puede ser, diferente, puesto que su desanexión posterior no implicaba automáticamente cambio en la ley personal de sus vecinos.

El artículo 10 de la Ley Civil vasca permite a los municipios de Derecho Civil común optar por que les sea de aplicación a sus vecinos la Ley Civil vasca mediante el cumplimiento sucesivo de una serie de requisitos. Dice así el artículo 10 de la Ley Civil vasca,

*"1. Los municipios en los que rige la legislación civil general podrán optar por la aplicación de este Fuero Civil en todo su término, en virtud de la Concordia de 1630 y de conformidad a lo establecido en la disposición adicional primera de la Constitución y el art. 10.5 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, cumpliendo los siguientes requisitos: a) Acuerdo de la Corporación adoptado por*

mayoría simple.

- b) *Audiencia de las Juntas Generales de Bizkaia.*
- c) *Aprobación de los vecinos, por mayoría simple de los votos válidamente emitidos, mediante consulta convocada por el Ayuntamiento.*
- d) *Aprobación por ley del Parlamento Vasco.*

2. *La iniciativa, en caso de no prosperar, sólo podrá reiterarse transcurridos cinco años.*"

El capitulado de Chinchilla de 1487, en un intento por acabar con las luchas de bandos y los alborotos provocados en las Juntas Generales por los vecinos de las Villas, prohibió a las Villas enviar apoderados a las Juntas Generales, a las que durante mucho tiempo sólo asistieron representantes de la Tierra Llana. Dicho capitulado provocó una dura pugna entre Villas y Tierra Llana, confrontación que terminó en 1630 con la escritura de Unión y Concordia, en virtud de la cual las Villas y la ciudad de Orduña venían a la Unión en el estado en que se encontraban en sus gobiernos particulares. El segundo párrafo de la Concordia añadía que "*si alguna de dichas Villas y ciudad quisiera dejar alguna ley de las que ha tenido y tomar otras de las que usa el Señorío, pidiendo al Señorío en Juntas Generales, haga las leyes que se pidieren conformándose con las del Fuero, que lo haya de hacer...*"

Si bien la Concordia fue aprobada por Felipe IV el 3 de enero de 1632, la facultad de tomar alguna de las leyes que usaba el Señorío de Vizcaya no fue utilizada hasta el siglo XVIII en que se concedió la aplicación del Fuero a las siguientes Villas:

- a) En 1712 se concede a la Villa de Elorrio que use de las leyes del Fuero en materia sucesoria. Lo mismo se hizo con Otxandiano y Villaro.

- b) En las Juntas Generales de 1734 se concede a las Anteiglesias de San Pelayo, Albóniga y Zubiaur, integradas en la Villa de Bermeo, el uso del Fuero en materia de contratos inter vivos, mortis causa y pleitos.
- c) En 1819, la Diputación acuerda, a instancia de los vecinos de Gordobil, Mekoleta y Anteparaluzeta que puedan usar el Fuero en materia de sucesiones.
- d) Y en 1825, las Juntas Generales, a petición de los vecinos de Villaro, acordaron que los vecinos de las casas del centro de la Villa pudieran usar el Fuero en la sucesión de dichas casas y de sus pertenecidos. En 1829, las Juntas Generales precisaron que la resolución se refería tanto a los bienes raíces como a los muebles.

La Concordia nunca fue expresamente derogada ni con la abolición de los Fueros, que supuso la supresión de las Juntas Generales, ni en las diversas Constituciones que se sucedieron a lo largo de los siglos XIX y XX.

La Compilación de 1959 no se ocupó de la Concordia de 1630, por lo que podría entenderse que la consideraba derogada, aunque ello tampoco es tan evidente.

Tanto la Concordia como el artículo 10 de la Ley Civil vasca dejan en manos de las Villas la decisión de aplicar en sus términos la legislación foral. No obstante, si bien la Concordia decía que correspondía a las Villas ejercitar tal opción, sin embargo, su ejercicio efectivo no respondió a su letra, puesto que en 1734 la ejercitaron tres Anteiglesias de Bermeo, y en Otxandiano y Villaro tan sólo los dueños de unos caseríos, en cambio, la Ley 3/1992 define nítidamente los sujetos, activo y pasivo, de este

derecho. La iniciativa, según la Ley Civil vasca corresponde a la Corporación debiéndose refrendar mediante consulta popular a los vecinos.

Otra de las diferencias entre la Concordia y la actual regulación reside en que, mientras en la Concordia el acuerdo para pedir la aplicación del Fuero en las Villas debía adoptarlo las Juntas Generales (aunque en la realidad dicho acuerdo se tomó en ocasiones por la Diputación), el artículo 10 de la Ley Civil vasca confiere al Parlamento vasco esta competencia, aunque también requiere la intervención de las Juntas Generales mediante la audiencia previa.

Otra divergencia entre la Concordia y la Ley Civil vasca actual descansa en que aquél permitía adherirse al Fuero parcialmente. La Ley Civil vasca, por el contrario, ha extendido el derecho de opción a la aplicación del Fuero civil en su integridad y a la totalidad del término municipal. La Ley Civil vasca ha tenido en cuenta aquí la experiencia negativa que supuso la aplicación parcial admitida por la Concordia que no generó sino un cúmulo de confusiones.

En cuanto a los requisitos para el ejercicio de esta opción, la Concordia de 1630 exigía la petición de las Villas y ciudad de Orduña y el acuerdo del Señorío de Vizcaya a través de las Juntas Generales. Estos requisitos se reiteran en el artículo 10 de la Ley 3/1992, pero con un mayor rigor democrático, más acorde con los tiempos actuales:

- a) La petición de las Villas se articula mediante el acuerdo de la Corporación municipal, que habrá de ser ratificado mediante la consulta popular a los vecinos del municipio.
- b) Las Juntas Generales habrán de ser oídas, pero aquí termina toda su intervención. No

hay que olvidar que, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus Territorios Históricos, éstos no pueden dictar normas con rango de ley. Del artículo 10 de la Ley Civil vasca se infiere que la audiencia a las Juntas Generales debe ser previa a la consulta popular.

- c) Por último, el Parlamento deberá aprobar por Ley el cambio de legislación. Esta aprobación, lógicamente, debiera producirse en el caso de que la consulta popular arrojase un resultado favorable al cambio, de la misma manera que un resultado contrario a dicho cambio impediría al Parlamento vasco dictar una Ley en ese sentido.

Si la iniciativa no prosperase, únicamente podría volverse a intentar después de transcurridos cinco años.

Por último, la Ley 3/1992 termina el apartado correspondiente a las disposiciones dedicadas a la regulación del ámbito de aplicación territorial del Fuero Civil de Bizkaia con el artículo 11, según el cual, *Si a resultas de la voluntad expresada por sus vecinos, con los trámites del artículo anterior, este Fuero en su integridad pasa a regir en el territorio no aforado de una Villa, aquéllos, por tal hecho, ganarán de inmediato la vecindad civil foral.*

*La nueva legislación que resulte aplicable de acuerdo con lo establecido en el artículo anterior no alterará el régimen económico de los matrimonios preexistentes, salvo que lo acuerden en capitulaciones matrimoniales.*

*En lo relativo a las relaciones personales y sucesorias se aplicará lo establecido en las disposicio-*

nes transitorias."

Esta disposición extiende sus efectos, no sólo en lo relativo al ámbito de aplicación territorial, sino también al personal. Veámoslos:

- a) **Efectos territoriales.** Como consecuencia del ejercicio del derecho de opción regulado en el artículo 10, el Fuero pasa a regir el territorio no aforado de las Villas y, por lo tanto, los bienes raíces se convierten en troncales. Ahora bien, hay que tener en cuenta que, en virtud de la disposición transitoria primera de la Ley 3/1992, según la cual *las relaciones personales y sucesorias, en el supuesto al que se refiere el artículo 11 de esta Ley, se regirán por la nueva legislación, desde su entrada en vigor, y con arreglo a las disposiciones transitorias del Código Civil que fueren aplicables*, podemos concluir que el ejercicio de la opción no tendrá carácter retroactivo y los bienes no serán troncales mientras no se produzca una adquisición posterior a la opción. En efecto, si acudimos a las disposiciones transitorias del Código Civil, concretamente la preliminar, nos encontramos con que *las variaciones introducidas por este Código, que perjudiquen derechos adquiridos según la legislación civil anterior, no tendrán efecto retroactivo*,
- b) **Efectos personales.** El segundo efecto del ejercicio de la opción se refiere a los vecinos, quienes ganaran de inmediato la vecindad civil foral. No obstante, el propio artículo 11 incorpora dos salvedades a la vecindad civil foral así ganada:
  - El régimen económico del matrimonio no resultará alterado, salvo que ambos cónyuges así lo acuerden en capitulaciones matrimonia-

les.

- A las relaciones personales y sucesorias les será de aplicación lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Ley 3/1992, antes transcrita.

#### II.7.1.2 Ámbito personal

Dice la Exposición de Motivos de la Ley Civil vasca que es pretensión de ésta el lograr una mayor seguridad jurídica, incluso una mayor igualdad y evitar algunas injusticias que se derivan de algunas sentencias recientes que, en una interpretación muy restrictiva, llegaron a exigir dos y hasta tres puntos de conexión para aplicar la ley foral, hasta el punto de negar los derechos de troncalidad a un hijo porque perdió la vecindad vizcaína. Se trata de una interpretación totalmente contraria a las normas conflictuales que establece el Título Preliminar del Código Civil.

La Ley Civil vasca comienza la regulación de su ámbito personal de aplicación con el artículo 12, a tenor del cual, son vizcaínos quienes tengan vecindad civil en el Territorio Histórico de Bizkaia y aforado o infanzón el que tenga su vecindad civil en territorio aforado. Corolario de esta distinción será que a los no aforados les es de aplicación el Código Civil y a los aforados la Ley Civil vasca. Sin embargo, a pesar de esta nítida distinción entre ambas vecindades y su legislación aplicable, lo cierto es que también los vecinos de Villa quedan sujetos a algunas normas propias de la legislación foral vizcaína.

La vecindad civil es aquella circunstancia determinante de la aplicación, en cuanto ley personal, del Código Civil o, en el caso de Bizkaia, de su Fuero civil. Es, por tanto, la vecindad civil un medio, un punto de conexión, para conocer la ley co-

mún o foral aplicable en determinadas relaciones de Derecho Privado.

Este artículo fue uno de los impugnados por el Gobierno en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto ante el Tribunal Constitucional contra determinados preceptos de la Ley 3/1992. Alegaba el Gobierno que este artículo creaba dos vecindades en Bizkaia: una plena, la de infanzón o aforado, y otra menos plena, la de vizcaíno no aforado. El Gobierno defendía, además, que, en virtud del artículo 149.1.8.<sup>º</sup> de la Constitución, el Parlamento Vasco no podía regular ni establecer esta doble vecindad ya que en dicho artículo aparecía implícita una garantía constitucional de que el Código Civil no perdiera territorio en su aplicación directa, garantía constitucional ésta que no sabemos a ciencia cierta donde se refleja en el citado artículo constitucional.

El Consejo de Estado desbarató esta pretensión, ya que en su dictamen de 13 de junio de 1993 calificaba estas dos vecindades de subvencindades. Junto a una vecindad civil general podía perfectamente existir una subvecindad de aforado o infanzón. Aunque, en realidad, la vecindad de los vecinos de las Villas no constituye una situación nueva introducida por la Ley 3/1992, sino que la distinción entre ambas vecindades, aforada y no aforada, es constante en la Historia del Derecho vizcaíno. Por tanto, el artículo 12 no hace sino reconocer una realidad histórica vigente hasta 1888.

Cuando nos referimos al ámbito de aplicación de una norma, es importante determinar la competencia para coordinar la aplicación de aquélla cuando en un mismo territorio concurren dos legislaciones, definiendo su extensión territorial y su ámbito personal. Alcanzar esta sintonía entre la legislación foral vizcaína y la común es lo que pretende, precisamente, el artículo 13 de la Ley Civil vasca, según

el cual, los vizcaínos no aforados podrán testar mancomunadamente y por comisario, con arreglo a las disposiciones del propio Fuero de Bizkaia.

Para una mejor comprensión de este artículo, es preciso traer a colación aquí los artículos 669 y 670 del Código Civil, que prohíben el testamento mancomunado y el otorgado por poder. Dicen así los citados artículos:

*"Artículo 669.*

*No podrán testar dos o más personas mancomunadamente, o en un mismo instrumento, ya lo hagan en provecho recíproco, ya en beneficio de un tercero.*

*Artículo 670.*

*El testamento es un acto personalísimo: no podrá dejarse su formación, en todo ni en parte, al arbitrio de un tercero, ni hacerse por medio de comisario o mandatario.*

*Tampoco podrá dejarse al arbitrio de un tercero la subsistencia del nombramiento de herederos o legatarios, ni la designación de las porciones en que hayan de suceder cuando sean instituidos nominalmente."*

Estos artículos introdujeron en la convivencia entre ambas legislaciones un nuevo motivo de conflicto, al impedir a los vecinos de las Villas, a los que se aplicaba el Código Civil, utilizar, respecto de los bienes troncales, los mismos instrumentos sucesorios de los vizcaínos aforados. Esta situación se agrava aun más cuando el artículo 14.4 del Código Civil, en su redacción dada por la Ley 11/1990, 15 octubre, de reforma del Código Civil, en aplicación del principio de no discriminación por razón de sexo, si bien permite que cualquiera de los cónyuges no separados, ya sea legalmente o de hecho,

puedan optar por la vecindad civil del otro, sin embargo a falta de esta opción, en principio, el matrimonio no altera la vecindad civil de los cónyuges. En Bizkaia hay muchos matrimonios entre aforados y no aforados y, de no existir una norma que armonicase ambas legislaciones civiles, será muy difícil conciliar el derecho del aforado a testar mancomunadamente o por comisario con la prohibición del no aforado para testar en esas formas, aun en el caso de bienes raíces situados en una Anteiglesia.

A esto hay que añadir que los cónyuges de vecindad aforada, en régimen de comunicación, que pierdan tal condición de aforados, podrán disponer de los bienes comunicados conforme a Fuero, pero si no existiera este artículo 13 de la Ley Civil vasca no podrían utilizar los testamentos mancomunado y por comisario.

Era, por tanto, preciso armonizar ambas legislaciones en este punto, y este es el sentido del artículo 13, que no hace sino volver a la fórmula que durante la vigencia del Fuero permitía compatibilizarlo con el Código Civil y evitar situaciones paradójicas como las planteadas. Además, el artículo se limita únicamente a ampliar la libertad civil, sin crear ninguna situación nueva, concediendo a los vecinos de las Villas sometidos al Código Civil una facultad que este les niega, pero que de ningún modo rompe el contenido de sus disposiciones.

La validez, el contenido y extinción de los testamentos mancomunado y por comisario deberán regirse por la Ley Civil vasca, puesto que, obviamente, el Código Civil, al prohibirlos, no contiene ninguna disposición al respecto. En cambio, en el aspecto sustantivo referido al contenido del testamento, cualquiera que sea la forma de celebrarlo, y, por tanto, también en el caso de estas formas testamentarias, el no aforado está sometido al Código Civil, por lo que tendrá que respetar las legítimas en

la forma regulada en el Código Civil y ordenar sus legados u otras disposiciones de acuerdo al mismo. Unicamente será de aplicación el Fuero en lo tocante a los bienes troncales.

La coexistencia en Bizkaia de dos legislaciones civiles tiene también su incidencia en el otorgamiento de los documentos públicos. El Notario para el otorgamiento de muchos actos jurídicos tiene que tener la suficiente seguridad sobre la vecindad del otorgante de los mismos. De ahí que éste deba manifestarle su vecindad e, incluso, acreditarla, y para los supuestos en que así no lo haga es preciso que el Notario disponga de alguna norma de actuación sobre la ley que debe aplicar. Esta norma nos la da el artículo 14 de la Ley Civil vasca, según la cual

*"En los instrumentos públicos que otorguen los vizcaínos se hará constar su vecindad civil, su condición de aforado o no y, en su caso, el régimen de bienes por el que se rige su matrimonio, según resulte de sus manifestaciones.*

*A falta de manifestación se entenderá, salvo prueba en contrario, que la vecindad del otorgante es la que corresponde al lugar de nacimiento, y el régimen de bienes del matrimonio el legal del último domicilio común de los cónyuges, y, a falta del mismo, el del lugar de celebración del matrimonio."*

A pesar de que el artículo 14 se refiere a los instrumentos públicos en general, ello no significa que lo preceptuado en dicho artículo haya de ser aplicado a todos los negocios jurídicos, sino que únicamente resultará de aplicación a aquellos negocios en los que su contenido pueda ser afectado por la vecindad o el régimen de bienes.

La obligación impuesta en el artículo 14 de hacer constar la vecindad en los instrumentos públicos que se otorguen afecta a los vizcaínos, precisamente debido a la doble legislación a la que pueden estar sujetos en función de su vecindad. Es, pues una obligación personal del otorgante vizcaíno, con independencia del lugar en el que se encuentre. Pero es también una obligación que recae sobre el Notario, quien solamente podrá autorizar el acto de otorgamiento cuando tenga constancia de la vecindad del otorgante.

El artículo 14 establece dos presunciones, para el caso de que el otorgante no pudiera manifestarle su vecindad, presunciones *iuris tantum*, que admiten, en todo caso, prueba en contrario, a saber: en lo referente a la vecindad se presume que es la que corresponde al lugar de nacimiento del otorgante del instrumento público, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.3 del Código Civil y, con respecto al régimen de bienes, se presume que es la del último domicilio y, a falta de éste, la del lugar de celebración del matrimonio.

La Ley Civil vasca reconoce también en el artículo 15 el derecho personal de todo vizcaíno, en cuanto ciudadano vasco que es, de otorgar en euskera los actos y contratos regulados en el Fuero, adecuando así la práctica civil, de una parte, al propio Estatuto de Autonomía, que reconoce el euskera como lengua propia del País Vasco, y, de otra, a la Ley 10/1982, de 24 de noviembre, Básica de Normalización del Uso del Euskera, derecho que, por lo demás, ya se encontraba reconocido, tras la reforma de 20 de diciembre de 1991, por el artículo 684 del Código Civil.

#### II.7.2 Derecho Civil en el Territorio Histórico de Álava.

En la organización administrativa actual Ayala

es una cuadrilla dentro de la Hermandad de Álava, una Hermandad dentro de la cuadrilla de Ayala y, finalmente, un municipio.

De acuerdo con el artículo 131 de la Ley Civil vasca, el Fuero de Ayala se aplica en los términos municipales de Ayala, Amurrio y Okondo, y en los poblados de Mendieta, Retes de Tudela, Santa Coloma y Sojoguti, del municipio de Artziniega.

El artículo 132 de la Ley Civil vasca regula las agregaciones y segregaciones municipales con un criterio opuesto al de Bizkaia, ya que dicho artículo se fundamenta en la idea de que en cada municipio debe haber una sola Ley civil en vigencia. Así:

- La incorporación de uno o más municipios a algunos en los que se aplica el Fuero de Ayala supondrá la extensión del mismo al municipio incorporado.

- En el caso opuesto, esto es, en el de incorporación de un municipio aforado a otro no aforado, o la segregación de parte de su término municipal, no afectarán al derecho civil que era aplicable en el territorio incorporado o segregado.

- En la fusión de algún municipio aforado con otro u otros no aforados, el Fuero de Ayala será de aplicación en el municipio resultante.

Si la anexión o segregación afecta a un municipio o parte de él sometido al Fuero Civil de Bizkaia (no hay que olvidar que los pueblos de Ayala están rodeados de territorios sometidos al Fuero de Bizkaia), que conforme al artículo 9 de la Ley Civil vasca no queda afectada por modificaciones administrativas, parece que no podrá aplicarse este artículo 132, que sólo contempla la incorporación o fusión con municipios no aforados.

Finalmente, el artículo 133 recoge una norma conflictual, al disponer que la vecindad civil, que se regirá por el Derecho común, determinará la aplicación del Fuero de Ayala.

#### II.7.3 Derecho Civil en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El Título II de la Ley Civil vasca delimita el ámbito de aplicación del Fuero guipuzcoano en sus tres fundamentales vertientes, dedicando a cada una de ellas un capítulo: el ámbito territorial (Capítulo Primero), el personal (Capítulo Segundo) y el funcional (Capítulo Tercero). En él se señalan, por tanto, además de la extensión territorial al que es aplicable, qué sujetos pueden hacer uso de los instrumentos ordenados por el Fuero de Gipuzkoa y el fin al que éstos sirven.

El ámbito territorial del Fuero Civil de Gipuzkoa se define en el artículo 148 de la Ley Civil vasca, extendiéndose a todo el Territorio Histórico de Gipuzkoa como legislación propia del mismo.

El artículo 150 de la Ley Civil vasca señala qué sujetos pueden hacer uso de los instrumentos ordenados por el Fuero Civil de Gipuzkoa y el fin al que sirve. Los guipuzcoanos, dice el referido artículo, que sean titulares de un caserío sito en dicho Territorio Histórico podrán servirse de los instrumentos que disciplina el presente Fuero Civil en orden a su transmisión, sin perjuicio de lo que establece el apartado 2 del artículo 172, según el cual, pueden testar mancomunadamente aquellos matrimonios en los que al menos uno de los consortes reuniere las condiciones que exige el presente Fuero para su aplicación.

Y son guipuzcoanos, según el precedente artículo 149, todos aquellos que han ganado la vecindad civil del Territorio Histórico de Gipuzkoa. El

Fuero Civil de Gipuzkoa será aplicable, por tanto, en todo el Territorio Histórico de Gipuzkoa, siendo requisitos indispensables la vecindad civil en este Territorio y la posesión de un caserío.

Por último, para concluir con el ámbito de aplicación, la Ley Civil vasca incluye en los artículos 151 y 152 sendas definiciones de lo que constituye su objeto, el caserío, así como la incorporación de una norma interpretativa que facilite su consideración unitaria en el tráfico. Precisamente, si la pretensión de esta Ley es, además de recoger por escrito la costumbre civil guipuzcoana en materia sucesoria, la de excepcionar en la transmisión sucesoria del caserío el sistema legitimario del Código Civil, con el fin de impedir la fragmentación del mismo y permitir su transmisión a una única persona, resultaba inevitable establecer una definición de lo que se había de entender por caserío, verdadero objeto de la transmisión sucesoria guipuzcoana.

Así, dispone el artículo 151 que por caserío se ha de interpretar el conjunto formado por la casa destinada a vivienda y cualesquiera otras edificaciones, dependencias, terrenos y ondazilegi anejos a aquélla, así como el mobiliario, semovientes y máquinas afectos a su explotación, si fueren objeto de ésta.

El término *ondazilegi* figura sin traducir, españolizado. Es ésta una expresión que se ha recogido de la más viva tradición guipuzcoana que, incluso, en la lengua española se viene utilizando en su forma eusquérica sin lugar a equívocos sobre el sentido de la expresión. Pero existe una razón de mayor calado jurídico para haber mantenido la expresión en su pureza lingüística originaria y es la de que los redactores del Fuero no encontraron ninguna expresión en lengua española que abarcara en su integridad todo el significado de aquel vocablo eusquérico.

¿Qué significado tiene la expresión *ondazilegi*? La Ley no incluye una definición del término *ondazilegi*, aunque en la tradición guipuzcoana viene a significar el conjunto de derechos de que goza el titular de un caserío para explotar o usar los montes públicos. Tales derechos se caracterizan por:

- Consistir en derechos que recaen sobre montes públicos que por este hecho adquieren la calificación de comunales.
- Son derechos que acompañan al caserío y sirven al mismo, a su explotación: llevar el ganado a pastar, tomar agua, apropiarse de leña, plantar árboles, etc.
- En cuanto que desde siempre se ha podido disponer de tales derechos, su goce es también ilimitado en el tiempo.

Pues bien, cuando se transmite un caserío se transmite con el significado que el artículo 151 da al mismo y, en todo caso, acompañado de todo ese conjunto de derechos que los guipuzcoanos usualmente han denominado *ondazilegi*, tal como se encarga de precisar el artículo 152 de la propia Ley: *La transmisión a título gratuito de un caserío y sus pertenecidos comprenderá, salvo disposición en contrario, el conjunto descrito en el artículo anterior*.

En definitiva, el Fuero Civil de Gipuzkoa se aplica a todo el territorio guipuzcoano, pues en él se recoge la ordenación sucesoria del caserío y posibilita la incorporación al mismo de otras instituciones que hayan pervivido consuetudinariamente. No obstante, la Ley Civil vasca se aplicará en una parte muy reducida del territorio guipuzcoano, ya que los caseríos que en la actualidad se dedican a la explotación agraria son muy pocos y no hay que olvidar que, de acuerdo con los preceptos que acabamos de comentar, son dos las conexiones

establecidas:

De una parte la conexión personal, los que hubieren ganado la vecindad guipuzcoana, limitada, además, a los titulares de los caseríos.

Y de otra, la conexión real en tanto que el caserío debe radicar en territorio guipuzcoano.

En definitiva, en Gipuzkoa no es diferenciable la parte aforada de la no aforada, por lo que será necesario, en cada caso concreto, demostrar la costumbre que sería aplicable. El Fuero Civil de Gipuzkoa únicamente regula la transmisión indivisa del caserío con sus pertenecidos, al que podrán acojerse voluntariamente todos los que tengan vecindad civil en Gipuzkoa.

### III. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN FISCALES

Los puntos de conexiones civiles y fiscales a veces no coinciden en una misma persona. Decíamos al comienzo de este trabajo que es precisa la adecuación de ambos sectores del Ordenamiento Jurídico, que combine el respeto a la naturaleza jurídica de las instituciones forales con la normativa de cada figura tributaria que afecta al Derecho civil foral y con las necesidades recaudatorias de la Hacienda Pública. Tal inadecuación puede provocar que la regulación desde el punto de vista fiscal de las instituciones forales no sea la idónea. Pero incluso en el caso de que ambos sectores de regulación estuvieran armonizados de forma que la regulación fiscal considerase las instituciones civiles forales y las civiles comunes, es importante también que los puntos de conexión civiles y fiscales se encuentren armonizados, para evitar que la inadecuación se produzca por esta causa.

Centrándonos en los puntos de conexión fiscales, las reglas fundamentales nos las ofrece el Con-

cierto Económico del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y modificada por la Ley 28/2007, de 25 de octubre. El Concierto Económico constituye una pieza clave no sólo para articular el sistema financiero del País Vasco, sino también de su propio autogobierno, en el que, además de recoger las capacidades normativas y de gestión de los Territorios Históricos, así como los principios generales, de armonización, de coordinación, colaboración fiscal entre el Estado y los Territorios Históricos, se regulan, a los efectos que aquí más interesan, los puntos de conexión fiscales.

### III.1 Los puntos de conexión del Concierto Económico

Juntamente con el estudio del marco general en que han de desarrollarse las relaciones entre instituciones forales y la norma fiscal, es preciso conocer el criterio o punto de conexión que permita deducir la aplicabilidad de las normas forales tributarias de cada Territorio Histórico a sus habitantes. Y el criterio o punto de conexión puede variar dependiendo del tributo concreto ante el cual nos encontremos.

Por otra parte, en los tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los que el punto de conexión se halla vinculado a la residencia durante más de un determinado periodo de tiempo en un territorio de foralidad civil, habrá que tener en cuenta que ese punto de conexión puede ser distinto del que rige la aplicabilidad de la legislación civil foral: la vecindad civil. Esta puede perfectamente no coincidir con la residencia fiscal. Esta situación obliga a estudiar detenidamente los diferentes puntos de conexión, civiles y fiscales, sus características y significado, su ámbito de aplicación, sus vinculaciones,...

La cuestión se complica aun más si tenemos en cuenta que los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico nos sirven para determinar la norma estatal o del País Vasco o, en su caso, para identificar la Administración tributaria exaccionadora, pero no permite ser aplicada para determinar la norma de qué Territorio Histórico resulta de aplicación o qué Administración tributaria foral es competente para la exacción, puesto que estas últimas relaciones quedan dentro de las relaciones internas de los Territorios Históricos. No obstante, con carácter general, podemos decir que los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico para regular las relaciones entre las normas estatales y las autonómicas de los correspondientes Territorios Históricos se aplican *pari passu* a las relaciones entre estas últimas.

Los dos puntos de conexión básicos en relación con los impuestos que tengan que ver con instituciones de derecho civil foral del País Vasco son: el lugar donde radiquen los inmuebles que se transmiten y el lugar de residencia habitual del sujeto pasivo del impuesto. Algunos comentarios merece este último punto de conexión.

### III.2 La residencia habitual

El Concierto Económico define la residencia habitual en el artículo 43, incardinado dentro del Capítulo Primero referente a los tributos, concretamente en la Sección 16 que trata de las normas de gestión y procedimiento. La residencia habitual se define mediante la caracterización de una serie de criterios y presunciones que hacen de aquélla una definición muy compleja y minuciosa. Dice así el referido artículo

*"Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal*

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Por tanto, para determinar la residencia en el País Vasco, bastará la permanencia en él durante más días del período impositivo o año, sea continuado o con ausencias temporales, para ser considerado residente en el mismo a efectos fiscales, si bien se produce una inversión de la carga de la prueba, puesto que corresponde al sujeto pasivo demostrar que ha residido durante más días en otro territorio diferente al de su vivienda habitual, lo cual, a su vez, será necesario para que no se computen las ausencias como períodos de residencia en el territorio de la vivienda habitual. Pero, incluso cuando se consiga demostrar la residencia en otro territorio distinto al de la vivienda habitual, lo que ya es de por sí difícil, en el caso de que el cambio de residencia habitual se haya efectuado con ánimo fraudulento, la presunción no producirá efecto alguno.

La residencia habitual durante más días aparece ligada en el artículo 43.Uno, regla 1º al período impositivo en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, al de devengo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Esta regulación tiene la virtualidad, con respecto a la contenida en el Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 28 de mayo, de una mayor unidad en la determinación de la residencia habitual para los diferentes tributos.

La aplicación sucesiva de las reglas establecidas en el artículo 43.Uno del Concierto Económico pudiera dar lugar a que una misma persona fuera con-

siderada residente simultáneamente en territorio de régimen común y en el País Vasco. De ahí que la sucesión de criterios haya de entenderse establecida de modo progresivo y jerárquico, de modo que determinada la residencia por uno de los criterios ya no entre en juego el siguiente y aplicándose por el orden establecido en el propio artículo 43.Uno.

La tercera regla recoge la presunción *iuris tantum* de que la residencia habitual del sujeto pasivo es la correspondiente a la última residencia declarada con el objetivo de evitar o prevenir posibles fraudes fiscales.

*"Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos."*

La permanencia en territorio español por más de 183 días del año natural implica ser residente en territorio español a efectos fiscales. El tiempo juega, en consecuencia, un papel preponderante para que las personas físicas puedan ganar la residencia en territorio español. No hay que olvidar, por otra parte, que el hecho de que la legislación española considere a una persona residente en España no impide que el país de procedencia del sujeto le considere, en virtud de su propia normativa, residente en ese otro país. En estos casos entrarán en juego los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición internacional, si los hay firmados.

El artículo 43.Dos alude a un criterio de residencia eminentemente territorial: núcleo principal o base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Ahora bien, cuando se alude al centro de intereses, ¿cómo se

determina el mismo por referencia al centro principal de intereses de la personas o será centro de intereses por la duración del mismo durante un periodo determinado?. Parece que este segundo criterio debe prevalecer.

*"Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco."*

El artículo 43.Tres contiene la presunción de residencia en el País Vasco de las personas cuyos cónyuges, no separados legalmente, y, en su caso, los hijos menores de edad, residan habitualmente en el País Vasco. Se trata de una presunción *iuris tantum* que admite, por tanto, prueba en contrario. La residencia de la familia del sujeto al que le aplicamos la presunción, de su cónyuge e hijos hace presumir al legislador que su residencia en cuanto centro de imputación de intereses personales se halla en el País Vasco. Dicha presunción se romperá, sin embargo, cuando el cónyuge resida en un territorio y los hijos menores en otro.

*"Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:*

*a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.*

*b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pue-*

da establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.<sup>º</sup> del capítulo III de este Concierto Económico.

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

Ocho. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior

*o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.*

*Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmado la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.*

*Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo.”*

El artículo 43 del Concierto Económico plantea otras dos cuestiones que conviene dejar dilucidadas, a saber: el significado de la residencia habitual en el ámbito tributario y en el civil y las relaciones entre residencia y domicilio fiscal.

Por lo que respecta a la primera de las cuestiones, la residencia habitual en el ámbito civil viene regulada por referencia al domicilio en el artículo 40 del Código Civil. Toda la actividad humana y, en particular, la jurídica la realiza el ser humano, la persona, desde el lugar que físicamente ocupa y en el que está ubicada y con un alcance determinado en función de las circunstancias concurrentes. De ahí que el concepto de domicilio sea fundamental para el Derecho y lo es porque la persona necesita un lugar determinado donde ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones. Ahora bien, las personas, en sus relaciones jurídicas, no pueden depender para el ejercicio de los derechos y obligaciones que dichas relaciones implican del lugar en donde se encuentren en cada momento. Dicha sede jurídica de las personas permite, además, determinar, por ejemplo, la competencia territorial del juez, la

habilidad para testificar, etc. Y, es más, a efectos de derechos fundamentales, dicha sede jurídica se hace imprescindible para delimitar un ámbito exclusivo e inviolable de intimidad personal y familiar.

Esa sede jurídica para la Constitución y el Código Civil viene constituida por el domicilio. Así, la Constitución, en los apartados 1 y 2 del artículo 18, tras garantizar el derecho a la intimidad personal y familiar, dispone que el domicilio es inviolable. El artículo 40 del Código Civil, por su parte, establece que para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En palabras del Tribunal Constitucional, *el domicilio acota el espacio donde el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales, haciéndolo con la libertad más espontánea (STC 82/1984)* y, por ello, su protección tiene un carácter instrumental para la defensa del ámbito en el cual se desarrolla la vida privada. Existe, pues, un nexo indisoluble de tal sagrada de la sede existencial de la persona, que veda toda introducción y, en concreto, la entrada y el registro en ella y de ella, con el derecho a la intimidad, por lo demás contenido en el mismo precepto que el otro (art. 18.1 y 2 CE). Sin embargo, este derecho fundamental no es absoluto y limita con los demás derechos y los derechos de los demás (STC 15/1993 y 170/1994) y, por ello su protección constitucional puede ceder en determinadas circunstancias como son el consentimiento del titular, estar cometiendo un delito flagrante y la autorización judicial, a guisa de garantía... A tal efecto, se extiende el concepto de domicilio no sólo a la vivienda en sentido estricto, sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular. Este precepto pretende conciliar la inviolabilidad

dad del domicilio y la eficacia de la actividad de la Administración, exigible también constitucionalmente (art. 103), como con otras palabras hemos reconocido en alguna ocasión anterior (Sentencia del Tribunal Constitucional número 50/1995, de 23 de febrero).

Por otra parte, la idea de domicilio que utiliza el artículo 18 de la Constitución no coincide plenamente con la que se utiliza en materia de Derecho privado, y en especial en el artículo 40 del Código Civil, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio por ésta de sus derechos y obligaciones. La protección constitucional del domicilio es una protección de carácter instrumental, que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona. Por ello existe un nexo de unión indisoluble entre la norma que prohíbe la entrada y el registro en un domicilio (art. 18.2 de la Constitución) y la que impone la defensa y garantía del ámbito de privacidad (art. 18.1 de la Constitución). Todo ello obliga a mantener, por lo menos «*prima facie*», un concepto constitucional de domicilio en mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico-administrativo (Sentencia del Tribunal Constitucional número 22/1984, de 17 de febrero).

El concepto del domicilio abarca una dimensión plural amplia, pues aparte del real, que corresponde a la residencia permanente e intencionada en un precisado lugar o en forma objetivizada, al tenerse sólo en cuenta la efectiva vivencia y habitualidad, con raíces familiares y económicas. También prevén los ordenamientos los denominados domicilios legales, así como las vecindades administrativas que no coinciden siempre con el efectivo domicilio, los de los comerciantes (artículo 65 de la LECiv) y otros, como los de naturaleza exclusivamente procesal, foral, internacional, social, diplomática, de militares, domicilios oficiales, etc. Juntamente a éstos existe el denominado domicilio electivo, en virtud del cual

los interesados en un determinado negocio prescinden de la domiciliación propia, para someterse a la que libremente fijan en la relación contractual que crean -domicilio por designación o afectivo-, produciendo así un domicilio ficticio y restringido, pero que desempeña función análoga a la del domicilio real en el ámbito jurídico y de relaciones para el que se aportó expresamente y que resulta vinculante por no prohibirlo expresamente el citado art. 40 del Código Civil (Sentencia Tribunal Supremo núm. 21/1993 (Sala de lo Civil), de 30 enero).

Observamos, por tanto, que el concepto de *domicilio* no es uno de los mejor delimitados en nuestro derecho positivo tanto sustantivo como procesal y como consecuencia de ello, tampoco en nuestra doctrina lo mismo científica que jurisprudencial, habida cuenta el empleo por el legislador de términos tan conexos aun cuando no exactamente coincidentes como son el de *domicilio* y *residencia*, no siempre suficientemente precisados tampoco por nuestra jurisprudencia que suele acudir en estos casos para intentar una mejor delimitación, a términos tan reales a la vez que de estancia-permanencia como es el de la *habitualidad* para determinar el domicilio. Por otra parte, a estas dificultades delimitativo-conceptuales contribuye también el hecho de que el propio legislador nos sitúe ante unas tan diversas manifestaciones del mismo como son el legal, el electivo, el real y el habitual.

El artículo 40 del Código Civil distingue dos tipos de domicilio: el determinado por la residencia habitual, entendida ésta como el lugar en que mora el sujeto y viene dada por la casa, apartamento, habitación o vivienda que le sirve de cobijo y protección, con vocación de permanencia, como se infiere del término habitual, manifestada por circunstancias objetivas. La doctrina civilista no se pone de acuerdo sobre el significado de la habitualidad para determinar el domicilio de la persona física,

en correlación con el elemento voluntarista de la habitualidad. Es decir, la habitualidad puede ser considerada simplemente como una residencia durante un tiempo más o menos prolongado o como la concurrencia de un ánimo de permanencia en el lugar en que se habita o una conjunción de ambos elementos, objetivo y voluntarista. Así, la jurisprudencia del Tribunal Supremo exige, para poder considerar que un determinado lugar integra el domicilio de una persona, además de su presencia física, la residencia habitual, que implica la intención de permanecer más o menos indefinidamente (*animus manendi*). Residencia y domicilio son, por tanto, términos distintos ya que aquélla requiere la habitualidad para ser base del concepto jurídico de domicilio real. En otras Sentencias del Tribunal Supremo la residencia habitual supone, no la permanencia más o menos larga e ininterrumpida en un lugar determinado, pues el hecho de permanecer en un lugar por un lapso de tiempo más o menos largo no implica por sí, voluntad cierta de permanecer en él y propósito estimable de constituirlo en sede jurídica y legal de la propia persona, sino que es precisamente esta voluntad de establecerse la persona efectiva y permanentemente en un lugar la que determina la residencia habitual, base del concepto de domicilio. (Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de abril de 1972, de 23 de abril de 1970, de 25 de septiembre de 1954, de 26 de mayo de 1944 y de 28 de noviembre de 1940).

Por tanto, la habitualidad en el ámbito civil no se anuda al transcurso de un determinado periodo de tiempo de residencia en un lugar, sino que se relaciona con la idea de permanencia de la persona en el lugar donde puede estimarse objetivamente que es en el que ejercita los derechos y obligaciones derivados de su estado civil, de su profesión, actividad, oficio o cargo.

A partir de dicha referencia geográfica constitui-

da por la residencia habitual, la ley considera como domicilio según sea el contexto normativo, la vivienda o establecimiento en el que mora, la población, municipio, provincia, región o, incluso, país en el que se integre.

A tenor del artículo 70 del Código Civil, los cónyuges fijarán de común acuerdo, expreso o establecido tácitamente mediante actos concluyentes, el domicilio conyugal, presuponiendo el artículo 69 del mismo cuerpo legal que los cónyuges viven juntos. En caso de discrepancia, resolverá el Juez, teniendo en cuenta el interés de la familia.

Es posible también que una misma persona tenga varios domicilios siempre que se den en cada caso las notas de habitualidad en la residencia. Incluso puede tener un domicilio efectivo en el que se sitúe la sede jurídica de la persona, determinada voluntariamente para todos o algunos de los efectos que surgen de un acto o negocio. Es éste el caso de un domicilio ficticio, creado por la declaración de voluntad, que desempeña la misma función que el domicilio real.

El derecho reconocido por el artículo 19 de la Constitución a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional, no impide que en determinados casos la Ley, por las circunstancias que sean, fije el domicilio de algunas personas, sea o no su residencia habitual. Así, ocurre, por ejemplo, entre otros, en el párrafo segundo del artículo 40 del Código Civil para el supuesto del domicilio de los diplomáticos residentes por razón de su cargo en el extranjero, que gocen del derecho de extraterritorialidad, en cuyo caso el domicilio será el último que hubieren tenido en territorio español.

Cuando un sujeto no tenga, por su modo de vida, un domicilio señalado, entonces los efectos que la ley atribuye al domicilio son atribuidos a la

residencia actual, última residencia o, en su caso, ignorado paradero. Y este constituye la segunda clase de domicilio. O, por el contrario, puede ocurrir que una persona tenga su residencia habitual en el sentido del artículo 40 en varios lugares, en cuyo caso el Código Civil persigue el beneficio de los terceros admitiendo la posibilidad de diversos domicilios reales.

En el ámbito tributario la residencia habitual se emparenta con el transcurso de un periodo de residencia durante un tiempo concreto y legalmente especificado en un mismo territorio, por lo que, a diferencia de la residencia habitual civil, la tributaria no se adquiere en el mismo momento de fijarse la residencia en un determinado lugar. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la determinación de la residencia habitual se hace acudiendo a la residencia permanente en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por lo que se refiere a las diferencias entre residencia y domicilio fiscal, la residencia constituye el punto de conexión determinante de la aplicación de las leyes o normas tributarias a las personas, físicas o jurídicas. La residencia determina también las modalidades de sujeción a los tributos personales. Es decir, la residencia despliega sus efectos en el plano del Derecho tributario material o en el de la aplicación de las normas, según los casos. La residencia es un factor de personalización del impuesto y decisivo en la delimitación de sus obligaciones sustantivas que resuelve la sujeción o no a un tributo. Supone, en definitiva, una vinculación jurídica con el Estado que confiere a la persona un estatuto personal en materia tributaria. En los impuestos personales la residencia cualifica al sujeto pasivo, determinando una modalidad específica de tributación.

A la residencia se refiere el artículo 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

al determinar los criterios de sujeción de las normas, en los siguientes términos:

*Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.*

La residencia, según el artículo 11 de la Ley General Tributaria, es una noción delimitadora de la jurisdicción fiscal en el ámbito general al que hace referencia y un criterio para determinar la modalidad de sujeción a los impuestos o el ámbito espacial del hecho imponible de los impuestos de tipo personal.

En cambio, el domicilio, que en el plano lógico-fáctico suele ser un concepto derivado o secundario respecto de la residencia, precisa el lugar donde se producen las relaciones de orden tributario entre la Administración y los obligados en orden a la aplicación de los tributos, dentro del espacio físico en el que las leyes tributarias despliegan sus efectos. Es decir, el domicilio se aplica en el plano del Derecho tributario formal. El domicilio viene a ser la sede del procedimiento tributario para el obligado o centro de sus obligaciones formales y el determinante de la competencia de un órgano territorial concreto.

### III.3 Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un Impuesto en íntima relación con el Derecho Civil Foral del País Vasco, al afectar aquél fundamentalmente al ámbito del derecho sucesorio, a su vez regulado por este Impuesto, por ello nos vamos a detener en el estudio de los puntos de conexión

fiscales en este Impuesto.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma, sin ninguna limitación, esto es, se trata de un Impuesto sobre el que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen plena capacidad normativa, dentro del ámbito delimitado por el punto de conexión correspondiente. Este Impuesto, por tanto, no está sujeto a regla armonizadora específica alguna, ni tan siquiera dentro del ámbito del País Vasco, puesto que la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, no contempla su armonización o coordinación.

En particular, los puntos de conexión para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vienen establecidos en el artículo 25 del Concierto Económico de la siguiente manera:

*"Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto*

Uno. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.*

*Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:*

a) *En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.*

b) *En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco.*

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) *En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.*

d) *En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.*

Dos. *En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía.*

Tres. *Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario bienes o derechos y, por aplicación de los criterios especificados en el apartado uno anterior, el rendimiento deba enten-*

derse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

*Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.*

*A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual."*

El artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco dispone que los residentes en el extranjero, así como sus descendientes, si así lo solicitaren, gozarán de idénticos derechos políticos que los residentes en el País Vasco, si hubieran tenido su última vecindad administrativa en Euskadi, siempre que conserven la nacionalidad española.

Este artículo 25 del Concierto Económico distingue puntos de conexión diferenciados según sea el hecho imponible sucesiones o según sea del de donaciones. Para el primero establece como punto de conexión la residencia habitual del causante.

En el caso de las donaciones establece hasta dos puntos o criterios de conexión: un primero de carácter general determinado por la residencia habitual del donatario en el País Vasco. Otro, para el caso de las donaciones de bienes inmuebles, la competencia corresponderá a las instituciones competentes del territorio donde los bienes donados radiquen.

La residencia habitual se define en virtud de lo dispuesto en artículo 43 del propio Concierto Económico, por lo que nos remitimos a lo dicho cuando comentamos dicho precepto, no si antes reseñar que en el artículo 43 se alude a la permanencia durante un periodo de tiempo en territorio del País Vasco y al núcleo principal o la base de las actividades empresariales o profesionales o de los intereses económicos del sujeto pasivo radicados en territorio vasco como criterios definidores de la residencia habitual, con lo que puede darse el caso que se sujeten al Impuesto a personas en supuestos en que ninguno de los elementos del hecho imponible se haya realizado dentro del territorio español.

Con el artículo 25.Dos se evita que se produzcan domiciliaciones de conveniencia y deslocalización fiscal a efectos sucesorios. Por otro lado, el incumplimiento del plazo de cinco años de residencia en el País Vasco no excluye la competencia de las Diputaciones Forales para la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que podrá corresponder a ellas, pero aplicando en este caso la legislación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de territorio común.

Sin embargo, un ejemplo de disociación entre la normas tributarias y las instituciones civiles forales la encontramos en este artículo 25.Dos del Concierto Económico, concretamente con respecto a la institución del poder testatorio. Piénsese en un vizcaíno aforado de Tierra Llana o Infanzonado que a efectos fiscales reside en territorio de régimen común desde donde otorga testamento nombrando comisario para la delación de su herencia y que adquiere la residencia fiscal en el País Vasco poco antes de fallecer. El nombrado comisario con residencia habitual en el País Vasco ejerce el poder testatorio, momento en el cual se devenga el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, después de transcurridos cinco años desde que adquirió la residencia fiscal en el País Vasco el causante: ¿qué legislación fiscal resulta de aplicación?

En definitiva, dentro de la normativa foral podemos distinguir entre la tributación por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia en España, y por obligación real, cuando el contribuyente resida en el extranjero.

- Contribuyente por obligación personal. Se aplica la normativa foral y la exacción corresponderá a la Diputación Foral correspondiente, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado. En consecuencia, en las adquisiciones mortis causa las Diputaciones Forales aplicarán la normativa foral del Impuesto cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que componen el incremento de patrimonio gravado. Se aplicará también la normativa foral y la exacción corresponderá a la Diputación Foral correspondiente en las donaciones de bienes inmuebles que radiquen en territorio vasco y en los demás bienes y derechos cuando el adquirente tenga su residencia habitual en dicho territorio. En estos casos, cuando el causante o donatario hubiesen adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación al devengo del impuesto,

éste se exigirá por la Diputación Foral correspondiente aplicando la normas de territorio común. Igualmente, en los seguros sobre la vida cuando el asegurado hubiere tenido su residencia habitual en el País Vasco se aplicará la normativa foral y la exacción corresponderá a la Diputación Foral correspondiente.

- Contribuyente por obligación real. Se aplica la normativa foral y la exacción corresponderá a la Diputación Foral correspondiente, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el extranjero y la totalidad de los bienes o derechos estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio del País Vasco. Y en el caso de que los citados bienes o derechos estuvieren en varios Territorios Históricos se aplicará la normativa y se ingresará a la Diputación Foral del Territorio en el que los bienes o derechos sean de mayor valor con relación a cada uno de los otros o del otro Territorio. Se aplicará la normativa foral y la exacción corresponderá a la Diputación Foral correspondiente cuando se perciban cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida que hayan sido realizados con entidades aseguradoras residentes en territorio vasco o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en este territorio.



# EN TORNO A LOS MOTIVOS QUE POSIBILITAN LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

JUAN CALVO VÉRGEZ<sup>(\*)</sup>

## SUMARIO:

### I. INTRODUCCIÓN

### II. MOTIVOS QUE POSIBILITAN LA REVOCACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO:

II.1. Consideraciones previas

II.2. Las infracciones manifiestas de ley

II.2.1 Actos dictados a la luz de una interpretación rechazada por la jurisprudencia

II.2.2 Actos que contradigan un criterio interpretativo elaborado por la Administración

II.2.3 Supuestos de vulneración de una Directiva comunitaria

II.2.4 Actos dictados en aplicación de una norma derogada

II.2.5 Actos cuya invalidez no es cuestionada por la Administración.

II.3. Alcance de las circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular revelando la improcedencia del acto

II.3.1 Tratamiento de aquellas actuaciones que resultan incididas por la aparición de nuevas sentencias o por cambios jurisprudenciales

II.3.2 Supuestos en los que tiene lugar la anulación de disposiciones reglamentarias

II.3.3 Situaciones afectadas por un determinado cambio legislativo.

II.4 Análisis específico de los supuestos de indefensión

II.4.1 La concepción de la indefensión como vulneración del derecho de defensa ante la Administración

II.4.2 Análisis del contenido del derecho de defensa tutelado a través del artículo 219 de la Ley General Tributaria.

---

(\*) Doctor en Derecho

## I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido la revocación de los actos tributarios se contempla expresamente en el art. 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dentro de la Sección Tercera, Capítulo II ("Procedimientos especiales de revisión") del Título V de la citada Ley, relativo a la "Revisión en vía administrativa".

Dispone este art. 219 de la LGT en su apartado 1º que *"La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico"*<sup>1)</sup>

Ya en la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003 se destaca, como una de sus principales novedades en materia de procedimientos de revisión, la regulación dentro del ámbito tributario del

<sup>1)</sup>Véanse a este respecto, y con carácter general, CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*, 10º ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, págs. 351 y ss., FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español. Vol. II. Derecho Tributario. Parte General*, 23º ed., Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 233 y ss., PALAO TABOADA, C., "El procedimiento de revisión y de reclamación de actos tributarios", *XXV Congreso AEDAF*, Madrid, 2004, págs. 251 y ss., CHECA GONZALEZ, C., "Procedimientos especiales de revisión", en la obra colectiva (Dir.: Calvo Ortega, R. y Coord.: Tejerizo López, J. M.) *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 792 y ss. y, dentro de la doctrina administrativa, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, 10º ed., Civitas, Madrid, 2000, pág. 549, GONZÁLEZ PÉREZ, J., "Art. 103", en *Comentarios a la Ley 4/1999*, de 13 de enero, Civitas, Madrid, 1999, pág. 425 y PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo I. Parte General*, 6º ed., Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 221 y ss.

procedimiento de revocación de actos administrativos, a diferencia de lo que sucedía en la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que no contenía referencia alguna a este respecto, siguiendo así la línea iniciada en la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, cuyo art. 111 se limitaba a aludir a la existencia de unos "límites a las facultades de anulación y revocación".<sup>2)</sup>

A la luz de esta situación la generalidad de la doctrina diferenciaba la revisión de la revocación estimando que, mientras la potestad de revisión facultaba a la Administración a volver sobre sus propios actos para comprobar si los mismos se encontraban o no ajustados a Derecho (procediéndose, en su caso, a la oportuna modificación), la potestad de revocación permitía dejar sin efecto actos perfectamente válidos por motivos de oportunidad, al no ajustarse dichos actos al interés general.

Así las cosas, podríamos definir la revocación como aquella facultad de la Administración que le

<sup>2)</sup>Esta afirmación de que la regulación de la revocación como una forma más de resolución extrajudicial de los conflictos tributarios constituye la mayor innovación del Capítulo de la LGT dedicado a los procedimientos especiales de revisión fue anteriormente realizada en el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de dicha Ley de 23 de enero de 2003, así como en el Informe para la reforma de la LGT de marzo de 2001; en este último se afirmaba expresamente que "La revocación tiene la prioritaria función de permitir evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que se hayan iniciado en aquellos casos en que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar un acto en cuestión (...) Con la regulación de esta figura en el ámbito tributario se consigue, por una parte, un acercamiento a lo dispuesto con carácter general en la LRJ-PAC y, por otra, evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que ya se han iniciado en aquellos casos en los que la Administración reconoce que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión". Véanse asimismo a este respecto MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos", Doc. núm. 14/2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 19 y "Una visión general del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria", Temas tributarios de actualidad, Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 17, 2003, págs. 36 y ss., MARTÍN FERNANDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Un análisis de urgencia del Proyecto de Ley General Tributaria", Temas tributarios de actualidad, Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 18, 2003, pág. 15 y GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, págs. 16 y ss.

permite retirar del mundo jurídico los actos susceptibles de causar perjuicio a los ciudadanos.

Tradicionalmente el concepto de revocación ha venido aplicándose, en un sentido amplio, no ya sólo a los actos desfavorables, sino también a los actos administrativos declarativos de derechos. Es esta una modalidad de revocación de carácter diverso respecto de la regulada en el art. 219 de la LGT. Ahora bien con carácter general la revocación de los actos declarativos de derecho no puede realizarse libremente por la Administración, si no se quiere incurrir en vía de hecho con la consiguiente nulidad del acto revocatorio.

Supuesto distinto sería aquel en el que la ley habilita a la Administración a revocar un acto administrativo de carácter favorable (caso, por ejemplo, de una subvención, de una autorización o de una concesión), habiendo incumplido el interesado las condiciones establecidas para la atribución de dicho acto. Nos estamos refiriendo a la denominada revocación por el incumplimiento de condiciones.

Por otra parte en determinados casos, y con carácter excepcional, se reconoce a la Administración la posibilidad de revocar un determinado acto administrativo al haberse alterado las circunstancias que motivaron su otorgamiento en atención a razones de oportunidad<sup>3)</sup>. Sucele no obstante que, más allá de estas situaciones, la revocación por motivos de oportunidad de un determinado acto declarativo de derechos únicamente podrá realizarse por la institución expropiatoria de que se trate, a través de un acto de privación singular de un derecho o interés patrimonial legítimo.

<sup>3)</sup>En este sentido las leyes suelen prever la adopción de diversas fórmulas resarcitorias de aquellos intereses que resulten perjudicados.

De cualquier manera, y centrándonos en el objeto de nuestro estudio (la revocación de los actos desfavorables o de gravamen) la idea de revocación aparece fundamentada en una oposición entre dos causas de retirada de los actos: la simple legalidad y la oportunidad. Formalmente la revocación no representa sino la eliminación de un acto por otro de contrario imperio, hallándose su fundamento directamente relacionado con aquellos otros que amparan la adopción del acto que puede ser revocado. Es esta razón del "contrario imperio" la que justifica que, tratándose de actos estrictamente reglados, no quepa una revocación por motivos de oportunidad; lo contrario significaría vulnerar la legalidad estricta que caracteriza a tales actos.<sup>4)</sup>

Nos hallamos por tanto, como tuvo oportunidad de precisar el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 17 de abril de 2000, ante un acto válido al que se le puede privar de eficacia en cualquier momento por razones de legitimidad o, en su caso, de oportunidad, siempre y cuando dicha revocación no resulte contraria al ordenamiento jurídico.

Por otra parte, a la luz de lo establecido en el citado precepto parece claro que la revisión de oficio de los actos tributarios presenta una estructura coincidente, a priori, con la del resto de actos de naturaleza administrativa. Los actos favorables sólo podrán ser revisados por la Administración a través del

<sup>4)</sup>Ahora bien, con independencia de lo anterior conviene tener presente ya desde un primer momento que incluso en aquellos sectores de la actividad administrativa más fuertemente condicionados por la aplicación del principio de legalidad, la vinculación a la ley del acto resolutivo no presupone que para la adopción de dicho acto la Administración deba estar dotada únicamente de potestades regladas. Cabe igualmente la posibilidad de que aquélla disponga de potestades discrecionales, siempre lógicamente que la ley prevea expresamente su presupuesto de aplicación. De este modo, únicamente podremos referir la exclusión de la revocación por razones de oportunidad a aquellos sectores de la realidad normativa caracterizados por una presencia predominante de la ley y en los que la aplicación de la revocación por dichos motivos de oportunidad constituya una vulneración de la misma.

procedimiento especial a que se refiere el art. 217 de la LGT 58/2003, relativo a la declaración de nulidad de pleno derecho de aquellos actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hubieran puesto fin a la vía administrativa o que no hubiesen sido recurridos en plazo. En cambio, la anulación de los actos favorables podrá realizarse con una mayor libertad y fuera de los supuestos delimitados en el citado precepto.

Una situación distinta se planteaba sin embargo en la antigua Ley General Tributaria de 1963 donde, con carácter general, no se contemplaba la posibilidad de revocación de los actos tributarios de gravamen. El único precepto de la misma en el que se realizaba una cierta referencia a la diferenciación existente entre actos de gravamen y actos declarativos de derechos era el antiguo art. 159, en el que se disponía que, fuera de los casos de nulidad y anulabilidad cualificada, la revisión de los actos declarativos de derechos requeriría su previa declaración de lesividad para el interés público, así como su impugnación en vía económico-administrativa. Por el contrario, los arts. 153 y 154 de la antigua Ley no contenían referencia alguna a la necesaria distinción entre actos declarativos de derechos y actos de gravamen.

Desde determinados sectores de la doctrina se estimaba a este respecto que la revisión de oficio de la totalidad de los actos tributarios, incluidos los no favorables y de gravamen, requiere la concurrencia de alguna de las específicas causas de nulidad o anulabilidad a que se referían los citados preceptos, así como la iniciación de los procedimientos establecidos en dichas normas.

Así, por ejemplo, sostiene LOZANO SERRANO que el equilibrio entre la legalidad y la seguridad jurídica que caracteriza la revisión de oficio en su proyección hacia el ámbito tributario impone nece-

sariamente unas mayores limitaciones a las potestades revisoras de la Administración, de manera tal que ésta queda vinculada por sus propios actos, al margen de que los mismos resulten o no favorables al administrado.<sup>5)</sup>

¿Determina la indisponibilidad del crédito tributario que todo acto relativo al contenido de un derecho o de un deber del deudor adquiera la consideración de declarativo de derechos, siendo en consecuencia inmodificable? En nuestra opinión, no. Tal y como señaló en su momento GONZÁLEZ GARCÍA<sup>6)</sup>, refiriéndose a la antigua LGT, debe diferenciarse entre actos de gravamen, que podrán ser revocados por la Administración sin tener que acudir a los procedimientos especiales de revisión, y actos declarativos de derechos, que sólo podrían ser revisados por aquélla en los casos y a través de los procedimientos a los que aludían los arts. 153 y 154 de la antigua Ley.<sup>7)</sup>

Como seguramente se recordará, los arts. 153 y 154 de la antigua LGT aludían genéricamente a "los actos" o a "actos dictados en vía de gestión tributaria", sin establecer distinción alguna al respecto. Ahora bien, como se ha encargado de precisar RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>8)</sup>, los citados preceptos se referían a la totalidad de actos tributarios por un de-

<sup>5)</sup>LOZANO SERRANO, C., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2<sup>a</sup> ed, La Ley, Madrid, 1990, pág. 762. A juicio del autor, dichos actos sólo podían ser revisados de oficio por las causas tasadas en los arts. 153 y 154 de la antigua LGT de 1963. Y si éstas no concurriesen, la Administración habría de promover la impugnación de sus actos en vía contencioso-administrativa.

<sup>6)</sup>GONZÁLEZ GARCÍA, E., "La revisión de actos tributarios en vía administrativa", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 122, 1976, pág. 289.

<sup>7)</sup>En consecuencia, no concurriendo las referidas circunstancias, dichos actos habrían de ser declarados lesivos, interponiéndose al efecto el correspondiente recurso contencioso-administrativo y situándose el fundamento de esta revocación de actos no declarativos de derechos en la tutela del interés público que la Administración tiene encomendada.

<sup>8)</sup>RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 178.

seo expreso de que todos ellos pudieran ser revisados por esta vía excepcional. Pero ello no significa que se estuviese imponiendo la misma como único medio para que la Administración tributaria deje fuera del ordenamiento jurídico toda clase de acto tributario.

La revisión de los actos declarativos de derechos presentaba en el art. 159 de la antigua LGT dos posibles vías de articulación. De una parte, la utilización de los procedimientos especiales de revisión de oficio en el supuesto de que concurriese un motivo de nulidad o de anulabilidad cualificada. Y de otra, la declaración de lesividad y posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa en el hipotético caso de que nos hallásemos ante una infracción simple del ordenamiento jurídico.

De este modo, tratándose de actos de gravamen (no contemplados en el art. 159 de la LGT de 1963) la Administración disponía, al margen de las vías anteriores, de la posibilidad de eliminar, por sí misma, el acto tributario, sin sujeción a los motivos y procedimientos regulados en los arts. 153 y 154 de la antigua Ley.<sup>9)</sup>

Ahora bien, a pesar de que el art. 159 de la LGT de 1963 permitía de un modo implícito la revocación de los actos de gravamen, no terminaba de producirse ninguna regulación expresa a este respecto.

Ciertamente esta circunstancia no suponía un verdadero obstáculo, puesto que tenía lugar la aplicación supletoria de la normativa administrativa general así como de la regulación de la revocación contenida en el art. 105.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Admi-

<sup>9)</sup>Esta posibilidad quedaba además respaldada por lo dispuesto en el art. 8 de la antigua LGT, precepto en el que se aludía de forma expresa a la revocación como medio que permitía destruir la presunción de legalidad de los actos tributarios.

nistraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC). La aplicación de este último precepto era esgrimida además, desde diversos sectores de la doctrina, como un argumento más en favor de la vigencia de la revocabilidad de los actos de gravamen en el ámbito tributario.<sup>10)</sup>

Dentro del Derecho Administrativo General, y frente a los estrictos requisitos impuestos por la ley para la práctica de la revisión por parte de la propia Administración de los actos administrativos declarativos de derecho, la facultad de la Administración de revocar sus actos de gravamen viene admitiéndose sin dificultad, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. En efecto, tratándose de revocar o de retirar del mundo jurídico aquellos actos susceptibles de causar perjuicios a los ciudadanos, la Administración se halla facultada para fundamentarse en razones de mera oportunidad, no exigiéndose que se trate de un acto necesariamente ilegal, y no debiendo someterse además a unos rigurosos trámites procedimentales, al margen de que el ejercicio de esta facultad se halle, obviamente, sujeto a un conjunto de límites.

No obstante, ha de quedar claro que la revocación se proyecta sobre los actos de gravamen, pudiendo llegar a afectar a actos válidos e iniciándose únicamente de oficio.<sup>11)</sup>

<sup>10)</sup>Véase en este sentido FALCÓN Y TELLA, R., "La posibilidad de revisar de oficio, en favor del contribuyente, los actos de gestión tributaria aunque los mismos estén pendientes de reclamación o recurso", *Quincena Fiscal*, núm. 12, julio 2002, pág. 1, para quien el art. 105.1 de la LRJPAC "...no hace sino confirmar el mismo criterio que, en el ámbito tributario, aparece formulado negativamente (la irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos) —y no, por tanto, de los actos de gravamen— por infracción simple del ordenamiento jurídico". Ya con anterioridad el citado autor tuvo oportunidad de manifestar su opinión al respecto en su trabajo "La posibilidad de revisar de oficio a favor del contribuyente las liquidaciones impugnadas en vía contenciosa", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 32, 1996, págs. 74 y ss.

La ley 30/1992, de 26 de noviembre, regula en su art. 105 la revocación de los actos administrativos, declarando el citado precepto en su redacción originaria que *"las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos, expresos o presuntos, no declarativos de derechos y los de gravamen, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico"*. Se inició así una tendencia destinada a admitir bajo la denominación de "revocación", no ya sólo aquellas que pudieran originarse por motivos de oportunidad, sino también por motivos de legalidad, siempre y cuando dicha técnica fuese utilizada "in meius", esto es, sin que ningún otro acto administrativo resulte perjudicado. Y es que en caso contrario habría que acudir a los procedimientos de revisión previstos en los arts. 102 y 103 de la citada Ley.

---

**11)**Y es que, a pesar de que la revisión de oficio de actos nulos y anulables y la revocación tienen en común la circunstancia de constituir manifestaciones de la facultad que la Ley atribuye a la Administración de retirar del mundo jurídico sus propios actos, dichas facultades resultan construidas de manera sustancialmente diversa, tanto dogmática como legalmente. Con carácter general la llamada revisión de oficio de los actos nulos constituye el único supuesto en el que la Administración puede ejercer sus facultades de autotutela en aras de anular ella misma sus propios actos, quedando restringida únicamente a los supuestos de nulidad de pleno derecho. En el resto de supuestos la Administración deberá acudir a los tribunales, previa declaración de lesividad de sus actos, para que sean ellos los que procedan a la anulación, circunstancia que exige la concurrencia de vicios jurídicos que afecten a su validez. Piénsese que si la Administración no actuase así y procediese a revisar, sin el procedimiento legalmente previsto al efecto, actos declarativos de derechos, estaría incurriendo en un acto nulo de pleno derecho por no seguir el procedimiento debido. En cambio, si de lo que se trata es de revocar o retirar del mundo jurídico aquellos actos susceptibles de causar perjuicios a los ciudadanos, la Administración podrá fundamentarse en razones de oportunidad, no exigiéndose que el acto resulte forzosamente ilegal y no teniendo por qué someterse a unos rigurosos trámites de carácter procedural. Por otra parte, la revisión de oficio opera en el ámbito de los actos declarativos de derecho, mientras que la revocación se proyecta, como hemos indicado, sobre los actos de gravamen. Aquella sólo podrá producirse si concurren en el acto administrativo determinados vicios que, con distinta intensidad, puedan llegar a provocar la anulación del acto. Por último, a través de la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho se ejerce una potestad de carácter esencialmente reglada, tanto en lo que respecta a la inicial decisión de incoar el procedimiento (se hallan legitimados los interesados por una acción de nulidad), como en lo relativo a su instrucción y al contenido de la resolución. Ambas circunstancias no concurren en la revocación, que únicamente puede iniciarse de oficio.

Con posterioridad el citado art. 105 fue objeto de nueva redacción por la Ley 4/1999, de 13 de enero, quedando encuadrado dentro del Capítulo I del Título VII de dicha Ley, dedicado a la revisión de oficio de actos administrativos, y pasando a recoger los límites de la referida potestad; así las cosas, se adoptó la siguiente redacción: *"las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico"*. Nótese por tanto como, a la luz de esta nueva redacción, aparecen diversos límites expresos a la facultad de revocación, junto al ya existente relativo a que dicha revocación no fuese contraria al ordenamiento jurídico.<sup>12)</sup>

La revocación quedaría así fundamentada en el principio de que la acción de la Administración Pública debe presentar siempre el máximo de coherencia con los intereses públicos, no ya sólo cuando el acto nace, sino también a lo largo de toda su vida.

De este modo procedería su ejercicio cuando el acto ya dictado resultase inadecuado al fin para el que fue previsto, ya sea porque fueron mal estimadas las circunstancias y las necesidades generales

---

**12)**A juicio de CANO CAMPOS, T., *"La revocación de las autorizaciones en el ámbito económico por razones de ilegalidad sobrevenida"*, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Público Económico. Libro homenaje al Profesor Sebastián Martín Retortillo*, Civitas, Madrid, 2003, pág. 821, al amparo de esta nueva redacción del precepto tendrían cabida la revocación tradicional o por motivos de oportunidad, la revisión de oficio "in meius" (que no requiere el cumplimiento de los trámites especiales previstos en los arts. 102 y 103 de la Ley) e incluso la revocación por ilegalidad sobrevenida. En esta misma línea señala SANTAMARÍA ARINAS, R. J., *"La reforma del art. 105.1 LPC y la revocación de los actos administrativos"*, *Revista de Administración Pública*, núm. 151, 2000, pág. 457, que *"hay que revitalizar la diferencia oportunidad/ legalidad (...) es necesario aceptar que la revocación incluye una potestad adicional para evaluar la acomodación del acto a los intereses públicos que no se plantea necesariamente en clave de contraste con la legalidad"*.

en el instante en que se adoptó o porque en un momento posterior tales circunstancias y necesidades experimentaron una modificación que determinaba que el acto en cuestión fuese contrario a los intereses públicos. Téngase presente que dicho acto tiene vocación de permanencia en tanto en cuanto las referidas circunstancias objetivas no se alteren, debiendo ser apreciadas las mismas por la Administración.

Por su parte el Tribunal Supremo había tenido oportunidad de declarar en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998 que “*[...] Si los actos administrativos son ejecutivos e irrevocables cuando declaran derechos, no puede la Administración volver sobre ellos, contradiciéndolos y anulándolos fuera del cauce procedimental adecuado*”. Parece claro por tanto que la irrevocabilidad únicamente tendrá lugar cuando se trate de actos declarativos de derechos.<sup>13)</sup>

En todo caso, a la luz de la regulación legal contenida en la nueva LGT no cabe ninguna duda al respecto. Su art. 219 contiene una regulación ex-

**13)**Este mismo criterio fue puesto de manifiesto por el Alto Tribunal en su Sentencia de 19 de septiembre de 1998, al afirmar que “*[...] Con la revisión de las referidas liquidaciones [...] la Administración no hizo otra cosa que amular sus propios actos declarativos de Derecho fuera del cauce legal de declaración de lesividad e impugnación posterior en vía contencioso-administrativa*”. Véase igualmente la STS de 30 de diciembre de 1996, a través de la cual el Tribunal rechazó la necesidad de acudir a la declaración de lesividad para poder rectificar unos presuntos actos de reconocimiento de exenciones al no poderse considerar los mismos, en el caso concreto analizado, como declarativos de derechos. Por su parte la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 23 de octubre de 2001 trató de hacer frente a la falta de concordancia existente por aquél entonces entre la antigua LGT de 1963 y la LRJ-PAC admitiendo la posibilidad de que, por vía supletoria, se incorporase la técnica de la revocación de los actos administrativos contenida en el art. 105 de aquella a la esfera tributaria; tal y como se declara en el citado pronunciamiento “*[...] El artículo 105 tiene su virtualidad y eficacia en el ámbito tributario [...] En primer lugar, la regulación contenida en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria obedece a los mismos principios contenidos en la Ley 30/1992. Hasta tal punto que la norma tributaria regula específicamente la declaración de lesividad de los actos declarativos de derechos, institución que no es sino la cara opuesta de la revocación de los actos no declarativos de derechos y de gravamen*”.

resa de la revocación en materia tributaria de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, procediéndose a la supresión del procedimiento de revisión de oficio por anulabilidad contemplado en el art. 154 de la antigua LGT.

¿Qué consideraciones sugiere esta nueva regulación legal? A priori el juicio de valor ha de ser necesariamente favorable, ya que se trata de una medida que redunda en beneficio de los contribuyentes y de la propia Administración tributaria al reducir los conflictos planteados y lograr una más correcta aplicación de la ley. En palabras de FERREIRO LAPATZA **14)** “la revocación adquiere así el carácter de una vía flexible, rápida y fácil de resolución extrajudicial de conflictos”.

La necesaria modulación de la figura de la revocación en el ámbito tributario viene motivada por la circunstancia de que su presupuesto de hecho ha de quedar vinculado a la legalidad o, más precisamente, a la ilegalidad del acto administrativo dictado, la cual podrá ser inicial (en cuyo caso la ilegalidad afectaría a la validez del acto) o de carácter sobrevenido.<sup>15)</sup>

Sucede sin embargo que el art. 219 de la LGT 58/2003, a diferencia de lo que acontecía con el art. 105 de la LRJ-PAC, no admite la revocación en

**14)**FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*. Vol. II. Derecho Tributario. Parte General, ob. cit., pág. 235.

**15)**Refiriéndose a la relación existente entre la revocación, la legalidad y la oportunidad diferencia GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 17, entre “*los fundamentos que amparan la adopción del acto que puede ser revocado; legalidad en los actos reglados y elementos de oportunidad en los discrecionales, sin olvidar que esos rasgos de oportunidad están presentes en muchas actividades regladas, tanto porque las mismas incluyen conceptos indeterminados como por el efecto de la indefinición del lenguaje y la falta de plenitud de la Ley*”; precisa no obstante a continuación el citado autor que “*otra cosa son los fundamentos de la revocación; esto es, que la revocación se lleve a cabo por motivos de legalidad, suprimiendo, un acto contrario a la ley o al reglamento, o que tenga lugar por razones de oportunidad. Y una tercera cuestión son los posibles efectos de la revocación, lo que se traduce en el dato de que el propio acto de revocación puede vulnerar el ordenamiento jurídico*”.

materia tributaria por cualquier motivo de legalidad. Contiene el citado precepto un listado de supuestos de anulabilidad cualificada que son los únicos que posibilitan el ejercicio de dichas potestades revocadoras.

De este modo, y sin perjuicio de reconocer que la nueva regulación expresa de este procedimiento confiere una mayor seguridad a las relaciones entre la Administración y los obligados, contribuyendo a normalizar la institución dado el uso más frecuente que efectuará la Administración tributaria de dicha potestad, hemos de reconocer que la nueva Ley opera una cierta restricción de la revocación.

En nuestra opinión la facultad revocatoria ha de constituir una facultad, en principio, discrecional, de manera que la Administración no está obligada a poner en funcionamiento el mecanismo de la revocación. En efecto, la Administración ha de tener libertad para decidir la utilización de la facultad de revocación de actos de gravamen. Esta circunstancia contrasta con el carácter reglado de otras potestades administrativas de revisión de actos, lo que termina repercutiendo en la falta de legitimación de los interesados para iniciar el procedimiento revocatorio.

No obstante, junto a esta discrecionalidad configuradora del ejercicio de la potestad revocatoria se sitúa la exigencia de que sólo pueda ejercerse en aquellos casos en los que se produzca la concurrencia de los presupuestos y límites determinados en la Ley, dado el carácter esencialmente reglado de la potestad tributaria. En consecuencia, dicha potestad únicamente podrá utilizarse en los casos en que el acto sometido a revocación no resulte conforme a Derecho.

## II. MOTIVOS QUE POSIBILITAN LA REVOCACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

### II.1 Consideraciones previas

Sabemos ya que el objeto de la revocación lo integran los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, careciendo de trascendencia al respecto que el acto sea firme por no haber sido recurrido en tiempo y forma o que se encuentre todavía dentro del plazo de recurso. La razón parece clara: nos hallamos ante una potestad que ejerce la Administración de oficio en beneficio del administrado.

A la hora de analizar el ámbito objetivo de la revocación y de precisar qué actos son susceptibles de revocación, hemos de tener presente, de entrada, que no son objeto de revocación las resoluciones de los órganos económico-administrativos. Tampoco pueden revocarse los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 213.2 LGT<sup>16</sup>), al igual que sucede con aquellos actos que hubiesen sido confirmados por sentencia judicial firme (art. 213.3 LGT).

El hecho de que el art. 219.1 LGT se encargue de precisar que "La Administración Tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados" nos da a entender que ha de tratarse de "actos de gravamen o desfavorables". En efecto, los actos que pueden ser objeto de revocación son los de gravamen, es decir, aquellos que imponen una carga, una obligación o una sanción, o bien los desfavorables para los interesados, siempre y cuando se produzca alguno de los motivos que habilitan

---

<sup>16</sup>)En cambio, la facultad de revocar podría ejercerse simultáneamente con la vía de recurso iniciada por el particular, ya que el art. 213.2 LGT no la excluye de manera expresa. Así, por ejemplo, si la Administración procediera a revocar el acto antes de que hubiera recaído resolución en vía económico-administrativa, estaríamos ante un supuesto de satisfacción extraprocesal entendido como forma de terminación del procedimiento económico-administrativo prevista en el art. 238.1 LGT.

a la Administración para revocarlos. La Administración podrá así proceder a revocar los actos siempre y cuando la consecuencia derivada de la revocación resulta beneficiosa para los interesados; en otro caso acudiría a la declaración de nulidad de pleno derecho o, en su caso, a la declaración de lesividad, en aras de revisar los actos dictados.<sup>17)</sup>

Desde nuestro punto de vista, con la utilización de la expresión "actos de gravamen o desfavorables" por parte del art. 105.1 de la LRJ-PAC se está subrayando que la calificación de un acto como declarativo de derecho o de gravamen y, por consiguiente, la corrección derivada de la utilización de esta técnica se halla condicionada, no ya solo por el contenido del acto en sí mismo considerado, sino también del efecto global derivado de la revocación. Porque si bien su utilización podría justificarse por el hecho de que tradicionalmente se considera que la actuación administrativa en el ámbito tributario presenta siempre el carácter de acto de gravamen, en ocasiones podrán existir actos administrativos tributarios (caso, por ejemplo, de las liquidaciones e incluso de las sanciones) que, siendo inicialmente actos de gravamen, puedan tener el carácter de acto declarativo de derecho si el resultado final perseguido por la Administración al revocar el acto agrava las circunstancias del interesado, imponiendo una liquidación o una sanción mayor.

¿Procede únicamente la revocación respecto de actos inválidos o, por el contrario, resulta igualmente posible su aplicación a actos inicialmente válidos pero que posteriormente han devenido ilegales o incluso improcedentes? *A priori* podría pensarse que, dado el carácter reglado de la potestad tributaria, únicamente podrían ser revocados los actos irregula-

<sup>17)</sup> Piénsese que si acude a la revocación con la finalidad de revisar los actos declarativos de derechos, el acto revocatorio será nulo de pleno derecho, al haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

res. Sin embargo, dentro del ámbito tributario cabe diferenciar entre supuestos de actos discrecionales y de actos reglados total o parcialmente definidos a través de conceptos jurídicos indeterminados.<sup>18)</sup>

Con carácter general el art. 219 de la Ley 58/2003 condiciona el ejercicio de la facultad de revocación a la concurrencia de alguno de los tres supuestos previstos al efecto en dicho precepto, a saber: cuando se estime por la Administración que sus actos infringen manifiestamente la Ley; cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.<sup>19)</sup>

De este modo el legislador tributario opta por restringir la revocación a aquellos casos en los que concurra en el acto objeto de revocación una infracción de ordenamiento jurídico. No toda infracción de ordenamiento jurídico justifica su ejercicio, al requerirse la concurrencia de una vulneración cualificada.

Como ya hemos indicado el citado art. 219.1 LGT comienza con un primer párrafo en el que se precisan cuales podrán ser las causas de revocación (lo que constituye una delimitación positiva) para, a continuación, añadir, en un segundo párrafo, los límites que no podrán ser transgredidos (lo que representa una delimitación de carácter negativo).

<sup>18)</sup> En efecto, dentro del ámbito de la potestad reglada existe un cierto margen para la discrecionalidad. E igualmente resulta posible que un acto inicialmente válido termine siendo sobrevenidamente contrario al ordenamiento jurídico.

<sup>19)</sup> Tal y como tendremos oportunidad de precisar, mientras el primero y el último de estos supuestos parecen referirse a la validez del acto administrativo y, en consecuencia, a vicios presentes en el momento en que se dicta el acto, el segundo de ellos parece aludir a la concurrencia de una circunstancia sobrevenida.

Todos los motivos o causas que habilitan para realizar la revocación han originado un acto administrativo que no debe subsistir, debido a los graves defectos que determina, motivo por el cual ha de ser expulsado del ordenamiento jurídico con la finalidad de que no continúe produciendo efectos pese a la evidente constancia de que ha sido dictado de forma ilegal, ilegítima o infundada. Y es que, tal y como ha puesto de manifiesto CALVO ORTEGA<sup>20)</sup>, el fundamento general de la revocación reside en el restablecimiento de la justicia a través de la derogación de un acto normalmente contrario al ordenamiento pero que adquirió ya firmeza, de manera que no puede ser objeto de recurso. *"Se vienen así a equilibrar –añade el citado autor– las facultades de la Administración, ya que si ésta puede declarar lesivo un acto favorable a los sujetos pasivos, debe poder revocar otro que les sea desfavorable".*

No creemos, en consecuencia, que estas argumentaciones puedan ser puestas en tela de juicio defendiéndose que la Administración no debe actuar a pesar de que tenga conocimiento de las irregularidades de estos actos. Piénsese que en caso contrario se estarían vulnerando los principios constitucionales que deben regir el desarrollo de la actividad administrativa y, por ende, la relación de buena fe que ha de existir entre la Administración y los ciudadanos.

Se presenta por tanto el art. 219.1 LGT como un precepto en el que causas de revocación se hallan más o menos especificadas, no resultando suficiente la simple infracción no cualificada de la ley para servir de justificación. En una primera aproximación podría afirmarse que aquellas causas que fueron propias del art. 154 de la antigua LGT de 1963 (tradicionalmente empleadas en favor de la Administración y, a partir de lo establecido en la

<sup>20)</sup>CALVO ORTEGA, R., "El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos", *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2003, pág. 66.

Disp. Adic. 2<sup>a</sup> del RD 1163/1990, de **21)** de septiembre, también en favor de los administrados)<sup>21)</sup> han pasado a ser causa de revocación que, como ya sabemos, únicamente podrá operar en beneficio de los particulares, pero sin que estos puedan instarla, es decir, sin que se les reconozca legitimación para instar el procedimiento o para recurrir la resolución que, en su caso, recaiga. La principal consecuencia parece clara: los mecanismos de defensa del contribuyente se han visto reducidos.<sup>22)</sup>

Cabe destacar además la existencia de una significativa diferencia entre el art. 105.1 de la LRJ-PAC y el art. 219.1 de la LGT. Y es que, mientras el primero se limita a otorgar a la Administración la potestad de "revocar" sus actos (dejando así indeterminado el concepto de revocación), el segundo se encarga de delimitar de manera concreta los supuestos en los que la revocación resulta posible. En efecto, en el art. 105.1 de la Ley 30/1992 se preve el supuesto de hecho con gran amplitud ("la Administración podrá revocar sus actos de gravamen"), disponiendo seguidamente los límites de la facultad de revocación. En cambio en la Ley 58/2003 el ejercicio de la facultad revocatoria resulta más limitado, ya que sólo podrá utilizarse cuando concurra

---

<sup>21)</sup>Como seguramente se recordará inicialmente la situación para el contribuyente resultaba bastante favorable ya que, además de la vía del recurso, contaba aquél con la posibilidad de promover la declaración de nulidad de pleno derecho (art. 153 LGT de 1963) y, al amparo de lo señalado en la Disp. Adic. 2<sup>a</sup> del antiguo RD 1163/1990, de 21 de septiembre, la declaración de anulabilidad por infracción manifiesta de ley o acreditación de nuevos elementos del hecho imponible ignorados por la Administración (art. 154 LGT 1963). Asimismo cabía la posibilidad de que, por iniciativa propia, la Administración acordase la revocación por cualquier infracción de legalidad, incluso de oportunidad.

<sup>22)</sup>Ya desde un primer momento el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno eliminó la revisión de oficio de los actos anulables si bien, como contrapartida, trasladaba la regulación contenida en el art. 105.1 de la Ley 30/1992 al ámbito tributario, resultando dicha figura admitida con bastante amplitud. Por otra parte, a pesar de que no se reconociese legitimación al particular para promoverla, sí que cabía la posibilidad de recurrir una resolución no favorable pudiendo recurrir, por ejemplo, una denegación por silencio.

alguno de los supuestos previstos legalmente. La Administración tributaria no podrá revocar sus propios actos más que en los supuestos indicados en dicho precepto, y cuando ejerçite dicha facultad habrá de motivar en cuál de los supuestos legales se fundamenta.

## II.2 Las infracciones manifiestas de Ley

Al amparo de la dicción literal del art. 219 de la LGT 2003, y en consonancia con lo dispuesto en el art. 154 de la antigua LGT de 1963, la aplicación del procedimiento de revocación requiere que la infracción de la Ley sea manifiesta<sup>23)</sup>. En efecto, los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones podrán ser revocados, en primer lugar, cuando se estime que infringen manifiestamente la ley.<sup>24)</sup>

Nos hallamos ante una causa de revocación que fue introducida durante el trámite de presentación de enmiendas en el Senado con la finalidad de acoger aquello que disponía el art. 154 a) de la antigua Ley de 1963, al tratar de la anulabilidad

cualificada que en dicho precepto se contemplaba.<sup>25)</sup>

Como seguramente se recordará la noción de "infracción manifiesta de ley" a la que aludía el art. 154.a) de la LGT de 1963 fue objeto, en su momento, de una interpretación altamente restrictiva. Tradicionalmente por "infracción manifiesta" se ha entendido aquélla que presenta los caracteres de descubierta, patente, indudable, terminante, inequívoca, notoria, clara, evidente, etc., resultando en consecuencia determinante sin necesidad de tener que acudir al desarrollo de una especial labor interpretativa.

Tal y como tuvo oportunidad de precisar el TS en su Sentencia de 18 de septiembre de 1998 "no es manifiesta la infracción cuando se da el caso frecuente de duda racional o perplejidad sobre la ilegalidad. En cambio sí se produce en los supuestos de desconocimiento de preceptos elementales del ordenamiento o debido a la ausencia total de fundamentación adecuada en el acto"<sup>26)</sup>

En esta misma línea declaró el TS en su Sentencia de 22 de noviembre de 2002 que para poder apreciar la existencia de infracción manifiesta es ne-

**23)** Inicialmente el art. 154 de la antigua LGT seguía la línea del art. 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo, refiriéndose a la "infracción manifiesta", y configurando el carácter manifiesto de la infracción de ley como el motivo por el que la Administración podía eliminar actos simplemente anulables. Por su parte el art. 103 de la Ley 30/1992 hablaba de "actos que infrinjan gravemente normas de rango legal o reglamentario", aludiendo en consecuencia a infracción grave. Como es sabido, dentro del ámbito administrativo general la revisión de oficio de actos anulables fue modificada por el citado art. 103 de la LRJ-PAC en su versión originaria, en la que se sustituyó la referencia a la "infracción manifiesta de ley" por la de "infracción grave de normas legales y reglamentarias", definitivamente abandonada por la modificación introducida en la citada Ley por la Ley 4/1999. Pues bien, siguiendo el modelo de la LRJ-PAC, la infracción manifiesta de ley reaparece dentro de la revocación como un supuesto en el que la Administración puede eliminar sus propios actos, si bien únicamente en beneficio de los interesados. Lo cierto es, sin embargo, que la Administración ya detentaba la facultad de revocar sus propios actos en sentido favorable a los interesados por motivos de legalidad. Tal y como apuntan GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 652, esta posibilidad se deducía mediante una interpretación a sensu contrario de las normas de la LPA de 1958, quedando posteriormente consagrada de manera expresa en el art. 105 de la LRJ-PAC con los límites en él establecidos.

**24)** Nótese que, en este primer caso, se ha venido a reproducir el supuesto que para la revisión de los actos anulables establecía el art. 154 LGT.

**25)** La tesis de que este art. 154 a) de la antigua LGT contenía una "anulabilidad cualificada" fue defendida, entre otros, por MATEUROS CEREZO, R., *Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por infracción manifiesta de ley*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1985, pág. 100, para quien "la anulabilidad cualificada se distingue de la nulidad de pleno derecho porque los requisitos de la infracción manifiesta de ley se colman sin la necesaria presencia de los elementos cualificadores de la nulidad absoluta y de la anulabilidad ordinaria porque no consiste en cualquier supuesto de infracción del ordenamiento jurídico, por lo que la infracción manifiesta de ley debe ser configurada en el Derecho público español como una categoría conceptual autónoma dentro del catálogo de las formas o modalidades de invalidez de los actos administrativos".

cesario que la misma resulte patente, notoria y claramente determinable sin necesidad de acudir a una especial labor interpretativa; precisa el Tribunal en este último pronunciamiento que “(...) cuando para verificar si se da o no una infracción manifiesta sea necesario llevar a cabo una interpretación acerca del sentido y alcance normativo del precepto concreto que se estime infringido, tal labor excluye de por sí el carácter manifiesto de la infracción”.

Por su parte la doctrina del Consejo de Estado<sup>27)</sup> incorporó un requisito de carácter complementario en virtud del cual había de concurrir asimismo la gravedad, trascendencia o suficiencia del vicio en relación con el ordenamiento jurídico general. Y, tras la redacción del art. 103 de la Ley 30/1992, vino a precisarse aún más el referido concepto de gravedad, al exigirse que la infracción sea relevante, afectando a los elementos esenciales de la norma transgredida y alterando sustancialmente la finalidad que con la misma se persiga, ya sea en su presupuesto o en sus consecuencias.<sup>28)</sup>

**26)** Ya con anterioridad había declarado este mismo Tribunal en su Sentencia de 10 de mayo de 1989 que “La infracción manifiesta de la ley significa que ésta aparezca vulnerada de manera clara, patente, indubitable (...) La revisión autorizada en base al artículo 154, por su carácter excepcional frente al principio de seguridad jurídica, habrá de ser ejercitada con estricta sujeción a los supuestos que en el mencionado precepto se contienen, lo que hace que deba limitarse a los actos de gestión, dejando fuera del alcance de su apartado a los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, concepto en el que tiene cabida cualquier infracción del ordenamiento jurídico, llamada a perder eficacia anulatoria mediante la firmeza del acto (...)”.

**27)** Véanse a este respecto los Dictámenes del supremo órgano consultivo de 2 de marzo de 1989 y de 19 de mayo y 8 de septiembre de 1994, respectivamente.

**28)** Coincidimos no obstante con GARCÍA NOVOA, C., la revocación en la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 45, en que la intención del Consejo de Estado de ligar la revocación a una infracción del ordenamiento no ha de traducirse necesariamente en una visión restrictiva de tal infracción, careciendo además de sentido en una facultad como la revocación, cuya aplicación tiene lugar exclusivamente en beneficio del particular y que, en el ámbito administrativo general, puede ejercerse por cualquier motivo de legalidad.

A la luz de estas consideraciones, ¿cuándo nos hallamos ante una contravención de esta naturaleza? Sostiene SÁNCHEZ SERRANO **29)** que cualquier infracción legal, desde el mismo momento en que puede detectarse, cumple con el requisito de ser manifiesta. En su opinión, “*lo correcto en los procedimientos tributarios sería configurar o utilizar un concepto lo más amplio posible de infracción manifiesta de ley, dado que cualquier violación de la norma (...) reviste en Derecho tributario caracteres de especial gravedad, en virtud precisamente del tan aludido principio de legalidad*”.

Nuestro Tribunal Supremo viene sin embargo estimando al respecto que la infracción sólo es manifiesta cuando es de tal gravedad que, por resultar notoria, puede apreciarse sin el desarrollo de una especial labor interpretativa. A juicio del Alto Tribunal, “*sólo concurre esta causa de anulabilidad cualificada en aquellos supuestos en los que la ley aparece vulnerada de manera clara, patente, indubitable, de forma que la contradicción con el mandato legal aflore por sí, sin necesidad de complejas interpretaciones, exégesis o análisis*”.<sup>30)</sup>

Considera además el TS que la infracción manifiesta

**29)** SÁNCHEZ SERRANO, L., “Declaración de nulidad y anulación, de oficio, de actos dictados en materia tributaria”, Hacienda Pública Española, núm. 16, 1972, pág. 190.

**30)** Téanse en este sentido, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1977, 11 de diciembre de 1979, 20 de febrero de 1980, 11 de marzo de 1985, 13 de octubre de 1988, 10 de mayo de 1989 (ya citada) y 20 de diciembre de 1996. Este criterio se encuentra asimismo presente en las SSTSJ. de Canarias de 21 de abril de 1995 y de 13 de mayo de 1996, en la STSJ. del País Vasco de 16 de marzo de 1995 y en la STSJ. de la Comunidad Valenciana de 15 de marzo de 2002, en la que se señala que “*la infracción manifiesta de ley no comprende todo supuesto de ilegalidad en la configuración del acto liquidatorio (...) Sólo se integran en el concepto que examinamos aquellos casos más graves en los que la ilegalidad no exija la evacuación de una actividad probatoria o sea tan palmaria que la calificación no necesite de interpretaciones rebuscadas o sofisticadas sobre las normas aplicables*”.

fiesta de ley ha de referirse exclusivamente a normas de carácter sustantivo, exigiendo que la vulneración legal resulte apreciable de inmediato al proceder a comparar el acto con la norma legal. Así, por ejemplo, declara el Tribunal en su Sentencia de 7 de febrero de 2003 que “[...] La revocación comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de ley formal y alcance sustantivo, porque es entonces de tal entidad la infracción cometida que la convalidación no puede ser ya una consecuencia inseparable de la firmeza del acto”.<sup>31)</sup>

Ciertamente la adopción de este último criterio a la hora de apreciar la existencia de una causa de

**31)**Véanse igualmente las SSTS de 22 de noviembre y 19 de diciembre de 2002, así como la STSJ. de Castilla y León de 22 de mayo de ese mismo año, en la que se afirma que “[...] La infracción manifiesta de ley requiere de un quebrantamiento claro y patente de un precepto normativo, una violación notoria, evidente, indiscutible de un mandato legal, caracteres todos que en ningún caso concurren en la discutida y discutible legalidad del acto administrativo de liquidación [...] No siendo en modo alguno tildable de manifiesta la infracción que se reprocha, no hay lugar para su corrección por este procedimiento especial de revisión del art. 154 LGT”.

**32)**Este carácter restrictivo ha sido puesto de manifiesto, entre otros autores, por PALAO TABOADA, C., “Procedimientos especiales de revisión”, ob. cit., pág. 600, CHECA GONZÁLEZ, C., “Procedimientos especiales de revisión”, en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 848, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Los motivos de revocación en la nueva Ley General Tributaria: especial referencia a la indefensión”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 1146, ALONSO MURILLO, F., “Los procedimientos de revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria”, en la obra colectiva *Libro Homenaje a Calvo Ortega*, R., Vol I, Lex Nova-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid-Valladolid, 2005, pág. 996 y GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 43. A juicio de este último autor “la introducción de la infracción manifiesta de ley como presupuesto de la revocación supone un palmario error. Y ello porque significa reimplantar una vía de revisión de oficio descartada por la normativa administrativa general, lo que deriva en un alejamiento de la norma tributaria respecto a la LRJ-PAC, en contra de la intención general de la LGT/2003. Y, además, porque esta reimplantación se hace en relación con los actos desfavorables o de gravamen, esto es, supone implementar una revisión de oficio de actos anulables en beneficio del particular y en estos supuestos la revocación no se venía ligando a ninguna infracción cualificada del ordenamiento”.

revocación no está exenta de problemas, dado el carácter excesivamente restrictivo del mismo respecto del ámbito de aplicación de aquélla en la esfera tributaria<sup>32)</sup>. Y es que no va a resultar posible la revocación de todo acto anulable desfavorable o de gravamen, sino tan sólo de aquellos cuya ilegalidad sea manifiesta.

Se apoya además el citado criterio en una circunstancia, como es el carácter manifiesto de la infracción, de difícil apreciación y tendente al subjetivismo por parte del encargado de aplicar el precepto.

Pues bien el legislador de la Ley 58/2003 parece inclinarse por la necesidad de que la infracción resulte manifiesta. Y ello a pesar de que el procedimiento de elaboración legislativa de la LGT 2003 pone de manifiesto que la intención de aquél era, en realidad, la de asumir el criterio de la gravedad. Si nos atenemos a la enmienda en la que tiene su origen, cuando señala que pretende limitarse la revocación, entre otros casos, a las “irregularidades de especial gravedad”, la intención del legislador de atender a la gravedad de la infracción resulta clara.<sup>33)</sup>

Se persigue así limitar el ejercicio de la facultad revocatoria a los supuestos de actos irregulares, excluyéndose la revocación por razones de oportunidad de actos perfectamente válidos. Ahora bien esta limitación, que parece responder al carácter reglado de la potestad tributaria, podría resultar en determinados supuestos excesiva.

**33)**Véase la Enmienda núm. 354 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado, BOCG, Senado, de 21 de octubre de 2003, págs. 246 y ss. Conviene no obstante precisar que la citada Enmienda, al pretender aclarar que se incluyen las infracciones graves del ordenamiento jurídico, lleva a afirmar al precepto que pueden revocarse los actos que “infringen manifiestamente la ley”.

### II.2.1 Actos dictados a la luz de una interpretación rechazada por la jurisprudencia.

Analicemos por ejemplo el supuesto de aquellos actos dictados en base a una interpretación rechazada por la jurisprudencia. ¿Incurre en infracción manifiesta de la Ley un acto tributario dictado en aplicación de una determinada interpretación que posteriormente resulta rechazada por el Tribunal Supremo?

La Audiencia Nacional rechaza esta posibilidad en sus Sentencias de 25 de marzo de 1996 y de 20 de diciembre de 1995, declarando en la primera de las citadas resoluciones que “el término ‘manifiesta’ utilizado por los preceptos de aplicación señala expresamente a una vulneración terminante y clara de la norma, no a una interpretación de la misma desvirtuada por el Tribunal Supremo. Tal interpretación que resultó errónea, pudo y debió ser combatida mediante la utilización de los medios ordinarios de impugnación, pero no por la vía especial que nos ocupa”.<sup>34)</sup>

Este criterio interpretativo de la Audiencia Nacional es asimismo reiterado en sus Sentencias de 9 de julio y de 3 de octubre de 1997. Afirma la Audiencia en el primero de los dos pronunciamientos que “(...) No pueden ser objeto de revisión liquidaciones giradas en un momento en que la interpretación de las normas aplicables resultaba discutida, toda vez que ante tal supuesto procede ejercer las acciones ordinarias previstas en el ordenamiento jurídico, al no concurrir el requisito de ser manifiesta la infracción de la ley”.

Cabe no obstante plantearse qué sucede con aquellas liquidaciones practicadas a partir del mo-

mento en que el Alto Tribunal notifica su resolución a la Administración. Es esta una cuestión a la que aludía la citada SAN de 9 de julio de 1997, señalando que la misma ha de resolverse tras examinar dos puntos previos como son el carácter de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y el del recurso extraordinario de casación el interés de Ley. Así las cosas termina afirmando la Audiencia Nacional en la citada Sentencia de 9 de julio de 1997 que las liquidaciones practicadas a partir de la notificación de la Administración de una resolución de un recurso extraordinario de casación en interés de Ley, si contradicen a ésta, incurren en la causa de anulabilidad prevista en los arts. 154 de la LGT de 1963 y 219 de la LGT 2003.

Este criterio mantenido por la Audiencia Nacional favorable en líneas generales a otorgar relevancia a la doctrina contenida en aquellas sentencias que resultan dictadas en interés de Ley es compartido por el TSJ. de Castilla y León en su Sentencia de 13 de marzo de 1996 al admitir la posibilidad de que la infracción manifiesta de Ley concurra de manera sobrevenida, extendiendo la anulabilidad a los actos anteriores a aquéllas.

Por su parte el TSJ. de la Comunidad Valenciana, en sus Sentencias de 8 y 12 de junio de 1998, sostiene que existe infracción manifiesta de la ley cuando el acto administrativo ha sido dictado en contra de un criterio reiterado de la jurisprudencia, aunque no sea en sentencias dictadas en interés de Ley. Se pone así el acento en la gravedad de la infracción y no en su carácter manifiesto, admitiéndose la revisión aun cuando el acto resulte anterior a la sentencia dictada en interés de Ley o, incluso, al determinar la infracción de la jurisprudencia ordinaria, aunque constante.

### II.2.2 Actos que contradigan un criterio inter-

---

<sup>34)</sup>En esta misma línea se sitúan las Sentencias del TSJ. de Canarias de 21 de abril de 1995 y del TSJ. del País Vasco de 22 de septiembre de 1995.

pretativo elaborado por la Administración.

¿Qué sucede con los actos que contradicen un criterio interpretativo de la propia Administración? No creemos que pueda dar lugar a la apreciación de esta causa de anulabilidad el hecho de que se infrinja un criterio interpretativo elaborado por la Administración. Este es el criterio adoptado en la SAN de 28 de noviembre de 1996 al señalarse que “(...) Es obvio que el desconocimiento en la liquidación revisada de la interpretación integradora que realiza la Administración no es equiparable a una manifiesta vulneración de la Ley (...) no nos encontramos ante un problema de manifiesta infracción de la ley, sino ante una cuestión de legalidad ordinaria al margen del art. 154 a) de la Ley General Tributaria”.

#### II.2.3 Supuestos de vulneración de una Directiva comunitaria.

Asimismo tampoco parece que deba considerarse “manifiesta” la infracción de una Directiva comunitaria. Tal y como declaró el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 10 de noviembre de 1995, “(...) En el caso de las Directivas ha de realizarse, en primer lugar, una labor interpretativa sobre su aplicabilidad directa que, como es sabido, deriva del cumplimiento de una serie de características establecidas por el TJCE, labor discursiva que ya enturbia la condición de manifiesta que puede atribuirse a su infracción”.

#### II.2.4 Actos dictados en aplicación de una norma derogada.

Por lo que respecta a los actos dictados en aplicación de una norma derogada la jurisprudencia viene estimando que, en aquellos supuestos en los que ante un cambio normativo (y no existiendo ninguna disposición que afecte a la vigencia temporal

de las normas y que resulte de compleja interpretación) la Administración dicta un acto tributario en base a la Ley ya derogada, nos hallamos ante una infracción manifiesta de la Ley.<sup>35)</sup>

#### II.2.5 Actos cuya invalidez no es cuestionada por la Administración.

Tratándose de aquellos actos respecto de los que la propia Administración no cuestiona su invalidez el carácter manifiesto de la infracción podría deducirse de la propia conducta de aquélla cuando, en su actuación como demandada, se limite a esgrimir argumentos de índole procesal pero sin negar en ningún momento la invalidez del acto administrativo.<sup>36)</sup>

Obsérvese por tanto como son múltiples los motivos que permiten la revocación en el ámbito tributario. Por citar otros supuestos podríamos referirnos a aquellas liquidaciones practicadas en base a una valoración anulada como consecuencia del recurso interpuesto por otro contribuyente <sup>37)</sup> o a la liquidación de una tasa cuando no ha sido realizado el correspondiente hecho imponible al no existir actividad administrativa.<sup>38)</sup>

Inicialmente podría pensarse que sería suficiente garantía para el interés público, permitiendo un uso proporcionado de esta facultad, si la ley exigiera la concurrencia en el acto objeto de revisión de una infracción del ordenamiento jurídico relevante que invalidara el acto. Sucedé sin embargo que el art. 219 de la LGT no se refiere a cualquier tipo de irregularidad invalidante sino a una irregularidad cualificada, exigiéndose que la misma sea manifiesta.

---

<sup>35)</sup>Este es por ejemplo el supuesto contemplado por la Sentencia del TSJ. de Madrid de 29 de junio de 1995.

<sup>36)</sup>En este sentido se pronuncia el TSJ. de Valencia en su Sentencia de 12 de marzo de 1998, relativa a la denegación de una concreta bonificación.

En otras palabras, no es suficiente con cualquier tipo de irregularidad que invalide el acto administrativo, sino que resulta exigible una irregularidad cualitativa.

Subraya además el citado art. 219 de la Ley 58/2003 que la infracción manifiesta ha de ser de la Ley. Ciertamente el legislador podría haber utilizado otros términos como el de "ordenamiento jurídico", propuesto en el Informe del Consejo de Estado al Anteproyecto de la LGT o incluso el de "legislación". Sin embargo, se ha optado por la utilización de una formulación en la que el término "Ley" resulta insoslayable.<sup>39)</sup>

¿Significa ello que la vulneración de una norma reglamentaria no puede dar lugar a la apreciación de este motivo de revocación por anulabilidad cualificada? Ciertamente dentro del ámbito tributario, y a la luz del especial protagonismo que adquiere el principio de reserva de ley, podría considerarse que las irregularidades de los actos tributarios se hallan, en la mayoría de los casos, vinculadas con la infracción de preceptos legales.

A nuestro juicio, sin embargo, no debe extraerse la conclusión de que en el ámbito de la revocación

**37)** Esta situación es objeto de análisis por el TSJ. de Cantabria en su Sentencia de 17 de marzo de 1998, relativa a un supuesto de dos liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones giradas a dos hermanos como consecuencia de una comprobación de valores. Habiéndose interpuesto recurso contra la valoración por uno de los contribuyentes aquélla resultó anulada, instando en consecuencia el otro contribuyente, que había consentido que su liquidación ganara firmeza, su revisión de oficio. El Tribunal terminó por resolver que "(...) el acto originario de la comprobación infringe manifiestamente la ley cuando, sobre los mismos bienes indivisos, ha quedado fijada, por sentencia firme, su valoración que, si bien referida a otra recurrente, afecta por la plena identidad sobre el objeto valorado, al hoy recurrente".

**38)** En líneas generales viene adoptándose en este punto un criterio flexible acerca de lo que debe entenderse por infracción manifiesta de Ley. Así por ejemplo la STSJ. de la Comunidad Valenciana de 8 de junio de 1998, anteriormente citada, aprecia la concurrencia de este motivo de anulabilidad en un caso en el que un municipio había girado liquidación por una tasa a pesar de que la licencia se obtuvo a través de silencio negativo y, en consecuencia, sin ningún tipo de actividad administrativa.

de actos de gravamen se persigue su restricción a los casos de normas con rango de Ley, excluyéndose las de carácter reglamentario. Y ello debido a que, si bien la literalidad del texto remite a la utilización expresa del término "Ley", oponiéndose así a su extensión a la infracción de reglamento, atendiendo a la finalidad perseguida por el legislador, que no es otra que la de permitir la revocación frente a infracciones graves del ordenamiento jurídico y no sólo de normas con rango de ley, también la vulneración de una norma reglamentaria podrá permitir la apreciación de revocación.<sup>40)</sup>

En este sentido coincidimos con GARCÍA NOVOA<sup>41)</sup> cuando afirma que *"no puede negarse la solidez de la fundamentación de la interpretación que permite subsumir la infracción de normas infralegales, teniendo en cuenta que no se trata de facultar a la Administración para utilizar su autotutela con el objeto de revocar un acto administrativo declarativo de derecho, sino de revocar un acto de gravamen"*.

A pesar de ello lo cierto es que, tradicionalmente, la jurisprudencia se ha mostrado partidaria de exigir, en todo caso, la infracción de una Ley formal con alcance sustantivo. En esta línea se sitúan, entre

**39)** Ya con anterioridad, al amparo de la antigua LGT de 1963, se planteó esta misma cuestión, llegándose a sugerir que podría haberse utilizado la redacción inicial del art. 102 de la LRJ-PAC, que preveía expresamente la infracción tanto de la Ley como del Reglamento para los supuestos de la anulabilidad de actos administrativos.

**40)** Tal y como acabamos de precisar, es esta una cuestión que ya se suscitó en su momento al amparo de la antigua LGT de 1963. Así, por ejemplo, GÓMEZ-FERRER MORANT, R., *"La revisión de oficio"*, ob. cit., pág. 308, defendió la posibilidad de que la infracción lo fuese de algún principio general del Derecho. En cambio, a juicio de GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Manual de Procedimiento Administrativo*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 730 y de MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 478, la infracción había de serlo de una norma con categoría de ley formal y alcance sustantivo, debiendo quedar en consecuencia excluida la infracción de las normas subordinadas, esto es, de los reglamentos, pero no las de los decretos-leyes y decretos legislativos (normas gubernamentales con rango de ley).

otras, las SSTS de 20 de febrero de 1980, 13 de octubre de 1988, 10 de diciembre de 1991 y, más recientemente, de 22 de noviembre de 2002 y de 7 de febrero de 2003<sup>42)</sup>, así como la SAN de 31 de enero de 2000. Todas ellas vienen a poner de manifiesto, refiriéndose al antiguo art. 154 de la LGT de 1963, que la revisión prevista en el citado precepto constituye una facultad concedida por la Administración que, por su carácter excepcional frente al principio de seguridad jurídica, ha de ser ejercida con estricta sujeción a los supuestos que en el mencionado precepto se contienen<sup>43)</sup>. Tal y como manifestó la Audiencia Nacional en el último de los pronunciamientos citados, dicha facultad “(...) queda reservada al ámbito del supuesto legal, para la que se denomina ilegalidad manifiesta, que únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de Ley formal y alcance sustantivo”.<sup>44)</sup>

Un criterio todavía más estricto es adoptado en la SAN de 9 de julio de 1997 anteriormente citada al afirmarse que, a efectos de lo dispuesto en el art. 154.a) de la antigua LGT de 1963, sólo pueden equipararse a la Ley las resoluciones dictadas por el Tribunal Supremo en un recurso extraordinario de casación en interés de la Ley<sup>45)</sup>. Desde nuestro pun-

<sup>41)</sup> GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la LGT*, ob. cit., pág. 53.

<sup>42)</sup> Afirma concretamente el Alto Tribunal en este último pronunciamiento que “(...) Queda fuera de este medio extraordinario de anulación de actos firmes los que adolezcan de ilegalidad ordinaria, concepto en el que tiene cabida cualquier infracción del ordenamiento jurídico, llamada a perder eficacia anulatoria mediante la firmeza del acto y queda reservado al ámbito del supuesto legal para la que se denomina ilegalidad manifiesta, que únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de Ley formal y alcance sustantivo, porque es entonces de tal entidad la infracción cometida que la convalidación no puede ser ya una consecuencia inseparable de la firmeza del acto”.

<sup>43)</sup> En efecto, una interpretación efectuada de acuerdo con el precedente del art. 154 de la antigua LGT de 1963 conducía a una importante restricción del ámbito de aplicación de la revocación, ya que dejaba fuera la infracción de reglamentos, así como aquellos supuestos en los que la infracción no resultase evidente.

to de vista, sin embargo, esta línea jurisprudencial no debe ser proyectada sobre el art. 219 de la LGT 2003.

*A priori*, una importante objeción que cabría realizar a la redacción definitiva que ofrece en este punto el art. 219 de la LGT es la de que podría suponer una ventana abierta a la reaparición, en el ámbito de la revisión de oficio de actos tributarios, de la anulabilidad por infracción manifiesta de ley, sobre la base de que los actos tributarios que infringen manifiestamente la ley son los actos viciados de anulabilidad, esto es, aquellos que resultan contrarios al orden jurídico, siendo su contradicción con la norma escrita de tal naturaleza que no se requiere ninguna exégesis o tarea interpretativa específica acerca del contenido del acto tributario.

Ciertamente la determinación de cuando una infracción es manifiesta y cuando no lo es constituye una labor no exenta de una cierta complejidad, al hallarse condicionada, en multitud de situaciones,

<sup>44)</sup> También las SSAN de 31 de enero de 2000 y de 11 de febrero de 1998, así como la STSJ. de Castilla y León de 30 de noviembre de 1995 adoptan este criterio. En este último pronunciamiento declara el Tribunal que “(...) dada la excepcionalidad del supuesto, el concepto de Ley ha de tomarse en su sentido estricto de norma de tal rango, no en el genérico comprensivo de los reglamentos, ni tampoco en el de doctrina legal o jurisprudencia que, según el art. 1 del Código Civil, no se integra entre las fuentes del ordenamiento jurídico, al que únicamente complementa”.

<sup>45)</sup> En el caso concreto examinado la norma interpretada por el TS tenía el rango de Decreto. Pues bien, a pesar de que inicialmente podría considerarse que ni aún tratándose de la resolución de un recurso extraordinario de casación puede apreciarse la causa de anulabilidad alegada, entiende el Tribunal que “la LGT, en su art. 10, establece una reserva de ley en la regulación tributaria que, entre otros aspectos, afecta a la base (art. 10.a). El Decreto se dicta sin embargo con anterioridad al establecimiento de tal reserva y ello no puede afectar a lo que es un concepto tributario esencial cual es la reserva legal, que si no se aplica con efecto retroactivo impone, para el futuro, tratar las materias objeto de la reserva desde tal perspectiva. Así, al reconocer a la norma inferior a la ley la aptitud para establecer una regulación que ha de ser, en el futuro, realizada por ley, está claro que tal consideración ha de ser a todos los efectos, puesto que opera en un régimen posterior, como si de una norma con rango de ley se tratara, y como tal ha de ser tratada”.

por la percepción personal de quien tenga que apreciarla. En todo caso, y tal y como ha señalado ESEVERRI MARTÍNEZ<sup>46</sup>), la concepción que la jurisprudencia y la doctrina mayoritaria ha formulado de la idea de "infracción manifiesta de ley" a partir de su identificación con un determinado tipo de infracción, clara e indubitable constituye una concepción especialmente restrictiva.

La LGT exige que se trate de una infracción cualitativa, caracterizada por la existencia de una gravedad suficiente como para que resulte posible su apreciación sin mucho esfuerzo interpretativo, pero sin que sea necesario que nos hallemos ante una infracción asimilable a la nulidad radical o que afecte a la estructura del acto administrativo.

Tradicionalmente la infracción manifiesta de ley se ha relacionado con la revisión de oficio de los actos declarativos de derechos, circunstancia que contribuye a explicar dicha concepción restrictiva ya que, respecto de aquellos actos declarativos de derechos, la facultad de la Administración de eliminarlos sin acometer la interposición de un recurso contencioso-administrativo sólo se justifica sobre la base de un tipo de infracción de especial gravedad. Ello explica la necesidad de tener que singularizar y jerarquizar los vicios productores de infracciones, procediendo a la selección de los más graves. En cambio, cuando nos hallamos ante la facultad revocatoria que, por definición, ha de ejercitarse siempre en beneficio del particular, dichas cautelas pierden su razón de ser: siempre podrá revocarse por motivos de legalidad en beneficio de los particulares. En consecuencia dentro del ámbito tributario carece de sentido vincular la potestad revocatoria a ciertas nulidades cualificadas o limitarla a una determinada especie de actos anulables.

¿Y podría dar lugar la concurrencia de vicios de

<sup>46</sup>)ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente 2002*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2004, pág. 69.

nulidad de pleno derecho a la revocación o, por el contrario, resulta imprescindible acudir al procedimiento establecido en el art. 217 LGT, incluso en el supuesto de que el resultado vaya a ser favorable al administrado? Tal y como precisa PONCE ARIANES<sup>47</sup>), tomando en consideración las categorías clásicas anteriores a la ley 30/1992 cabía concluir que el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos estaba previsto únicamente para las revisiones "in peius"; en cambio, para aquellas que se producían "in meius" bastaba con el procedimiento más simple de revocación. Sin embargo, a raíz de la aprobación de la citada Ley, su art. 102 (que no diferencia, a la hora de revisar de oficio actos nulos, entre actos declarativos de derecho y actos de gravamen), así como el art. 153 de la antigua LGT (que tampoco efectuaba tal distinción), terminó por prevalecer, especialmente en materia tributaria, una aplicación generalizada de este último procedimiento en el conjunto de revisiones llevadas a cabo (tanto "in peius" como "in meius").<sup>48</sup>

¿No sería más conveniente permitir en estos casos a la Administración optar por varios procedimientos si el vicio que ha de ser depurado es susceptible de quedar encajado en ambos? Téngase presente que el propio Consejo de Estado ha permitido, por ejemplo, la aplicación del procedimiento de infracción manifiesta de ley a pesar de que el vicio hubiese sido calificado de nulidad de pleno derecho (Dictamen de 2 de julio de 1992), así como en aquellos supuestos en los que existiese duda, al considerar que la nulidad siempre tendrá cabida en la infracción manifiesta de ley, pudiendo acudirse además a la vía de la lesividad, a pesar de que pudiera llevarse a cabo la revisión de oficio por nulidad.

<sup>47</sup>)PONCE ARIANES, M., "La revocación de actos tributarios", en la obra colectiva (Dir.: Martínez Lafuente, A.) *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria* (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). *Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 930.

<sup>48</sup>)Así lo estimó además el Consejo de Estado en su Dictamen de 22 de enero de 1998, emitido en relación con el Anteproyecto de la Ley 4/1999.

dad o infracción legal manifiesta (Dictámenes de 21 de octubre de 1992 y de 7 de diciembre de 1994).

En otras palabras, iniciando la Administración el procedimiento de revocación, si el particular estuviese conforme, ¿por qué no podría optarse por la utilización de esta vía, siempre y cuando el vicio quedaría incluido en alguna de las tres causas comprendidas en el art. 219 LGT? Piénsese que, en el supuesto de que el particular prefiriese acudir a la vía del art. 217 de la LGT, al poder iniciarla de oficio, tendría a su alcance presentar una solicitud en tal sentido y, dado que esta acción no prescribe, podría igualmente ejercitárla con posterioridad a que un eventual procedimiento revocatorio resultase fallido al no apreciar la Administración causa suficiente para ello, incluso en el supuesto de que un procedimiento de esta última índole se encontrara todavía abierto.<sup>49)</sup>

A nuestro juicio, tomando como punto de partida la finalidad propia de la revocación, cabe la posibilidad de admitir una interpretación correctora de la expresión "infracción manifiesta de ley" a que hace referencia el art. 219 de la Ley 58/2003. Porque si la introducción de esta referencia a la "infracción manifiesta de ley" se justifica por la necesidad de vincular la revocación a una infracción de ordenamiento jurídico, su concepción ha de liberarse de toda clase de apriorismos hermenéuticos procedentes del antiguo art. 154 a) de la Ley 230/1963. Así las cosas la expresión "infracción manifiesta de ley" habrá de ser interpretada en el sentido de que lo que el legislador pretende es que puedan revocarse todas las infracciones graves, a

**49)**Como es lógico, en el supuesto de que la Administración advirtiese que la revocación que iba a ser "in meius" terminase siendo "in peius" habría de cambiar de procedimiento. En cambio, dada la situación inversa sería indiferente que continuara el procedimiento del art. 217 LGT o que lo reconvirtiera a uno del art. 219 de dicha Ley, ya que aquél ofrece un carácter más limitativo para la Administración.

pesar de que no cumplan el requisito de la ostensibilidad.<sup>50)</sup>

A través de la inclusión de este presupuesto legitimador del ejercicio de la facultad revocatoria el legislador de la Ley 58/2003 vino a consolidar una "especialidad" del Derecho Tributario en materia de revocación, limitando su aplicación a las infracciones más graves.<sup>51)</sup>

Cabe plantearse, sin embargo, hasta qué punto estas "especialidades" derivadas de la materia tributaria justifican operar una restricción de la revocación a aquellos actos que infringen manifiestamente la ley. En nuestra opinión hubiese sido preferible asumir una utilización amplia de la revocación, no ya sólo por la constante presencia de actos de gravamen que caracteriza a la materia tributaria sino, sobre todo, por la especial aptitud que ofrece la revocación como instrumento orientado a evitar conflictos innecesarios.

Pues bien, a tenor de este conjunto de consideraciones podemos intuir que, en la práctica, esta primera causa de revocación no será la más utilizada dado que, en numerosas ocasiones, terminará por solaparse con la causa relativa a circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, a la que nos referiremos a

**50)**Así, por ejemplo, nada impediría que pudieran revocarse por "infracción manifiesta de ley" aquellos actos que adolecen de ciertos vicios que, al amparo de la antigua LGT de 1963, serían constitutivos de nulidades de pleno derecho del derogado art. 153 y no de anulabilidades por infracción manifiesta de ley del art. 154 a), como pudiera serlo un acto nulo por prescindir total y absolutamente del procedimiento establecido, en la medida en que éste se equipare a actos que vulneran el contenido esencial de normas procedimentales.

**51)**Ello permitiría, tal y como ha señalado ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La revocación de los actos tributarios", ob. cit., pág. 15, abarcar casos de ilegalidad ostensible entre los que podrían citarse una declaración de responsabilidad subsidiaria de un obligado tributario sin que, previamente, se haya declarado la posición fallida del deudor principal o de los responsables solidarios o un acto de liquidación fundamentado en la aplicación de un tipo de gravamen mayor al que correspondería aplicar.

continuación. Y es que, como tendremos oportunidad de precisar, este segundo motivo exige únicamente "la improcedencia del acto dictado", y no una ilegalidad cualificada. Así las cosas, tan sólo en aquellos supuestos en los que no haya ninguna "circunstancia sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular" podrá ubicarse el encaje de la revocación en esta causa primera.

### II.3. Alcance de las circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular revelando la improcedencia del acto.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 219 de la nueva LGT, el segundo de los motivos que puede dar lugar a la revocación es la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular poniendo de manifiesto la improcedencia del acto.<sup>52)</sup>

A la hora de analizar el alcance de este segundo presupuesto desde distintos sectores de la doctrina se ha destacado la ambigüedad de sus términos, así como la necesidad que plantea de efectuar ulteriores aclaraciones <sup>53)</sup>. En efecto nótese que, a la imprecisión que caracteriza su redacción (al emplearse el término "improcedencia") se suma un cierto carácter detallista en determinados aspectos (por ejemplo, al referirse a una situación jurídica particular se está excluyendo su uso universal). Esta situación parece prolongarse además tras la entrada en vigor del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa aprobado mediante Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA) que, si bien

<sup>52)</sup>Inicialmente la redacción de este segundo motivo de revocación parecía situarse en la línea de lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley 30/1992, de manera que cualquier infracción del ordenamiento jurídico tendría cabida en ella. Sin embargo a raíz de la introducción de una Enmienda transaccional por parte del Grupo Popular en el Congreso terminó por restringirse dicha amplitud, si bien no tanto como inicialmente se pretendía. Concretamente en la citada Enmienda se aludía al "conocimiento de nuevos datos que justifiquen volver sobre lo ya resuelto", lo que representaba una ampliación respecto del contenido del art. 154 b) de la antigua LGT de 1963.

dedica a la revocación todo el Capítulo III de su Título I, no termina de concretar los presupuestos de aplicación de la revocación por circunstancias sobrevenidas, limitándose únicamente a incluir unas mínimas referencias de carácter procedural en sus arts. 10 a 12.

Siguiendo a GARCÍA NOVOA<sup>54)</sup> cabe estimar que la causa originaria que determina la aplicación de la revocación no es otra que la improcedencia del acto manifestada de modo sobrevenido. En otras palabras, lo decisivo es que el acto en cuestión devenga improcedente. Y la eventual "improcedencia" del mismo podrá venir motivada por un conjunto de circunstancias a las que el art. 219 de la Ley 58/2003 atribuye la condición temporal de sobrevenidas.

A este respecto el legislador deja clara su intención de fijar el carácter sobrevenido con relación al instante de la adopción del acto, adquiriendo así la condición de sobrevenidas todas aquellas situaciones que resultan posteriores a tal adopción<sup>55)</sup>. Esta referencia al momento de la adopción del acto ha de considerarse aplicable, además, cualquiera que resulte ser la modalidad del acto administrativo tributario de que se trate.<sup>56)</sup>

De cualquier manera, basta una sencilla comparación de la redacción de esta segunda causa con su precedente inmediato del art. 154 b) de la Ley 230/1963 para constatar la amplitud efectuada por la Ley de 2003<sup>57)</sup>. En primer lugar, donde antes se hablaba de "aportación de nuevas pruebas" (expresión relativa a hechos ignorados por la Administración) ahora se alude a "circunstancias sobreve-

<sup>53)</sup>De esta opinión se muestran partidarios, entre otros, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente, ob. cit., pág. 70 y CHECA GONZÁLEZ, C., "Procedimientos especiales de revisión", ob. cit., pág. 70.

<sup>54)</sup>GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 48.

nidas", expresión esta última de carácter más amplio y dentro de la cual podrían tener cabida, a título de ejemplo, las sentencias posteriores<sup>58)</sup>. En segundo término, la referencia a "elementos del hecho imponible" contenida en el art. 154 b) de la antigua Ley ha sido sustituida por la exigencia de que las circunstancias sobrevenidas "afecten a una situación jurídica particular".<sup>59)</sup>

El art. 154 b) de la antigua LGT aludía a la necesidad de que las nuevas pruebas "acreditasen" los elementos del hecho imponible no tomados en consideración, debiendo ser estos "íntegramente ignorados" por la misma. En cambio, al amparo de lo previsto en la Ley 58/2003, es suficiente con que las circunstancias sobrevenidas "pongan de mani-

**55)** Piénsese no obstante que también podría haberse tomado como punto de referencia el carácter definitivo del acto o el dato de que el mismo hubiese ganado firmeza por haber sido consentido por el interesado. Incluso en este último supuesto la consideración de la improcedencia sobrevenida como presupuesto de la revocación adquiriría un mayor sentido, ya que posibilitaría el ejercicio de la potestad de revocación si, con anterioridad al transcurso del plazo de prescripción, acaeciese un nuevo evento que constatase la improcedencia de haber dictado el acto administrativo en los términos en los que se hizo.

**56)** Resulta indiferente que nos hallemos en presencia de una liquidación provisional (que podría ser revocada con posterioridad a la constatación de las referidas circunstancias sobrevenidas, sin necesidad de adoptar la liquidación definitiva) o que se trate, por ejemplo, de una propuesta de valoración de las que el art. 134.3 de la LGT obliga a dictar cuando el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado; dicha propuesta podría revocarse independientemente de la propuesta de regularización.

**57)** Como seguramente se recordará, disponía el art. 154 de la antigua Ley 230/1963 en su letra b) que "podrán ser objeto de revisión de oficio los actos respecto a los cuales se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto". A la luz de esta redacción se planteaban importantes cuestiones tales como si estos documentos nuevos podrían tener la consideración de documentos privados. De cualquier manera, en la causa de anulabilidad recogida en el citado precepto la eficacia de la llamada "buena administración" operaba en perjuicio del contribuyente, estimándose que este no tendría derecho a la estabilidad de sus liquidaciones mientras la Administración no obtuviese un conocimiento completo y total del hecho imponible.

**58)** Recuérdese que, al amparo de la antigua LGT, las sentencias no habían sido aceptadas ni dentro de su art. 154 b) ni en relación con lo dispuesto en su art. 171.1.b), relativo a la aparición de documentos esenciales en los que poder fundamentar la interposición del recurso extraordinario de revisión.

fiesto" dichos elementos<sup>60)</sup>, no siendo exigible que los hechos sean "íntegramente ignorados por la Administración", ya que puede llegar a ponerse de manifiesto aquello que se ignoraba totalmente, así como lo que se ignoraba parcialmente e incluso lo que se conocía pero no había sido valorado de manera suficiente.

En definitiva el art. 154 b) de la LGT de 1963 podía interpretarse (si bien este criterio no resultaba ni mucho menos pacífico) como una especie de "potestad de revisión" concedida, sin embargo, en beneficio exclusivo de la Administración. En otras palabras, dicho precepto sólo podía aplicarse por iniciativa de la Administración, no del particular. Y, entendido como norma favorable a aquélla, el citado precepto se justificaba por la consideración de que los hechos son generalmente conocidos por los contribuyentes, de manera que si los mismos no llegan al conocimiento de la Administración es porque aquéllos los han ocultado.<sup>61)</sup>

En todo caso, las circunstancias expuestas y su concurrencia sobrevenida únicamente adquieren sentido como fundamento de la revocación en tanto en cuanto las mismas resulten expresivas de una improcedencia del acto siendo, en última instancia, dicha improcedencia la que legitima el ejercicio de la revocación.

Se viene a poner así de manifiesto la "improcedencia del acto administrativo dictado", expresión de carácter amplio que, en principio, podría conducir a pensar en la posibilidad de admitir la revoca-

**59)** De este modo el legislador de la LGT de 2003 ha venido a situarse en la línea iniciada por otros preceptos tales como el art. 110 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, igualmente previsto para cuestiones tributarias, y en el que se alude a "sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada".

**60)** Desaparece así la referencia necesaria a la prueba, no siendo preciso siquiera que se trate de hechos, ya que podríamos estar ante una cuestión de interpretación jurídica.

ción exclusivamente por motivos de oportunidad, sin necesidad de tener que ampararse en una de las causas de legalidad expresamente previstas al efecto. En efecto, podría llegar a estimarse que lo que se está tratando de describir es un supuesto de revocación por motivos de oportunidad. Porque, si las circunstancias son sobrevenidas, ¿no querría ello significar que las mismas no existían al tiempo de dictarse el acto, siendo este en consecuencia válido? A nuestro juicio, sin embargo, no parece que esta haya sido la intención del legislador.

Con carácter general es esta una causa de revocación que suele responder a casos de "ilegalidad sobrevenida". Tiene lugar así el "conocimiento sobrevenido" de circunstancias que, de haber sido conocidas por la Administración al tiempo de dictarse el acto, hubieran determinado la producción de un acto de contenido diverso. Si bien el acto dictado no adolecía de vicio alguno al tiempo de dictarse, la concurrencia de circunstancias posteriores terminan por determinar su "improcedencia". Pensemos por ejemplo en el caso de un obligado tributario que impugna una liquidación sin recurrir la sanción proporcional que se le impone en el oportuno procedimiento sancionador, quedando la misma consentida y firme. Si, con posterioridad, la referida liquidación resulta anulada, carecerá de sentido mantener una sanción que se determina de manera proporcional a la cuota tributaria anulada, transmitiéndose la ilegalidad en que incurrió esta a la sanción que debe ser revocada.

Ahora bien, ¿puede considerarse el término "im-

**61)**La desaparición de esta forma de revisión prevista en la antigua LGT de 1963 se justifica por tanto sobre la base de que las razones que aconsejaron su adopción en la Ley 58/2003 únicamente podían tener su justificación en aquellas situaciones caracterizadas por la falta de medios humanos y técnicos en la Administración. Actualmente, sin embargo, la aplicación de un plazo de prescripción de cuatro años así como la posibilidad de dictar liquidaciones provisionales que lo interrumpan de caducidad de la instancia, sumado al volumen de información de que dispone la Administración tributaria, garantizan plenamente que aquélla disponga de un conocimiento completo del hecho imponible.

procedencia" utilizado por el legislador como sinónimo al de "ilegalidad"? Dicho de otro modo, ¿legítima la producción de las referidas circunstancias sobrevenidas el ejercicio de la revocación únicamente por razones de estricta legalidad? De esta opinión se muestra partidario RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>62)</sup>, para quien los supuestos en los que resultaría aplicable la revocación como consecuencia de la evidencia derivada de las "circunstancias sobrevenidas" se limitarían exclusivamente a aquellas situaciones que contribuyen a poner de manifiesto la ilegalidad del acto o, en su caso, una infracción grave del ordenamiento.

Nos hallaríamos así ante la llamada "invalidez sobrevenida" del acto administrativo, de manera que esta segunda gran motivación de la revocación regulada en el art. 219.1 de la Ley 58/2003 tendría como presupuesto una infracción grave del ordenamiento, pudiendo ser utilizada como vía de subsanación de las eventuales carencias que pudiera llegar a plantear la primera causa de revocación anteriormente analizada, es decir, aquélla originada por una infracción manifiesta de ley. En cierta medida dichas carencias quedarían fundamentadas en el riesgo que podría llegar a suponer la adopción de una interpretación restrictiva del concepto de "infracción manifiesta de ley", entendida en el sentido de infracción clara, patente e indubitada

Desde nuestro punto de vista la LGT alude a la "improcedencia del acto" y no a la ilegalidad del mismo. Se trata por tanto de un supuesto en relación

**62)**RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, ob.cit., pág. 197. Sugiere concretamente este autor que "no haría falta acudir a esta causa de revocación por improcedencia sobrevenida si la revocación por razones de legalidad no se encontrase circunscrita a la concurrencia de una infracción manifiesta de ley (...) Tratándose de infracciones graves este motivo de revocación sería absolutamente innecesario si el anterior se hubiera configurado correctamente en su redacción concreta".

con el cual la Administración tributaria dispone de un considerable margen de discrecionalidad a la hora de utilizar la facultad de revocación, ya que el concepto de "improcedencia del acto" se presenta como un concepto jurídico indeterminado de difícil precisión.

Por otra parte, como bien ha señalado ARGUELLES PINTÓS<sup>63)</sup>, el hecho de que este requisito no resulte vinculado expresamente con la legalidad permite interpretar que no resulta exigible la concurrencia de la invalidez en el acto administrativo, reconociéndose así un cierto margen discrecional a la decisión administrativa. En efecto, en tanto en cuanto se exige que se trate de circunstancias sobrevenidas que la Ley no detalla, cabe estimar que el legislador no se está refiriendo a vicios que afecten a la validez originaria del acto administrativo, sino a hechos posteriores que lo hagan improcedente.

De cualquier manera volvemos a insistir en que nos hallamos ante un motivo de impugnación de difícil interpretación, dada su ambigüedad. Tal y como hemos tenido oportunidad de subrayar a lo largo de esta exposición creemos que, en líneas generales, se trata de una revisión fundamentada en motivos de legalidad y no de oportunidad, debiendo estimarse originada la improcedencia a la que alude el precepto por la inadecuación del acto al ordenamiento jurídico.

Lo cierto es, sin embargo, que el legislador de la LGT 2003 ha incluido un presupuesto específico para la aplicación de la revocación diferente de aquél al que hace referencia la infracción manifiesta de ley y fundamentado en el hecho de que el acto se haya revelado improcedente. En efecto, la Ley 58/2003 no quiere emplear el término "ilegalidad" sino el de "improcedencia sobrevenida". Así las co-

<sup>63)</sup>ARGUELLES PINTÓS, J., "Artículo 219", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 1452.

sas, no parece que la improcedencia pueda identificarse exclusivamente con la apreciación sobrevenida de la ilegalidad del acto, especialmente si se califica la infracción manifiesta de ley como una "infracción de especial gravedad". O, dicho de otro modo, no cabe pensar que el legislador, a la hora de proceder a regular esta causa de revocación, esté aludiendo exclusivamente a aquellas situaciones en las que "de manera sobrevenida" se "descubre" la ilegalidad.<sup>64)</sup>

En este sentido considera GARCÍA NOVOA<sup>65)</sup> que la idea que subyace bajo este segundo presupuesto de la revocación es aquélla que permite calificar el carácter sobrevenido del acto como una consecuencia del hecho de que, a partir de una serie de circunstancias fácticas y jurídicas, la Administración deduce a posteriori que los criterios apreciativos empleados en el instante de adoptar el acto no han sido los correctos como consecuencia de un cambio en la interpretación de la norma por motivos de legalidad<sup>66)</sup> o de cambios de apreciación del interés público.<sup>67)</sup>

Apunta incluso el citado autor que la referencia a las "circunstancias sobrevenidas" que determinan la improcedencia del acto podría permitir admitir el recurso a la revocación con la finalidad de hacer frente a resultados injustos derivados de la excesiva rigidez que puede llegar a originar una interpreta-

<sup>64)</sup>Piénsese que si el legislador ha querido fundar la posibilidad de revocar en la concurrencia de una "improcedencia" es porque el citado término comprende algo más que la mera ilegalidad, máxime si tenemos en cuenta que existe ya una primera causa de revocación tratándose de actos que infringen manifiestamente la ley, la cual parece referirse a aquellos actos que infringen la ley de modo especialmente grave. En suma, a través de la "improcedencia" no puede estar aludiéndose a ilegalidades que ya quedan comprendidas dentro de la primera causa de aplicación de la revocación, sino a la constatación sobrevenida de la carencia de fundamento del acto.

<sup>65)</sup>GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 57.

ción estricta de las normas tributarias, si bien reconoce a continuación que esta clase de revocación no resulta posible al amparo del tenor literal del art. 219 de la LGT 2003.

¿Resultaría posible predicar la inaplicación del presente supuesto contemplado en el art. 219 de la Ley 58/2003 en aquellos casos en los que el contribuyente no hubiese alegado o hubiese ocultado estas circunstancias sobrevenidas? De una parte, a favor de esta posibilidad podría argumentarse que si el contribuyente conocía tales circunstancias y no las alegó tempestivamente, la aplicación de la revo-

**66)**Argumenta concretamente el citado autor a este respecto que, puesto que el desarrollo de la labor interpretativa tiene lugar en el momento en que se produce la aplicación de la norma general mediante la correspondiente adopción de los actos de liquidación o de imposición de sanciones, siendo tales actos definitivos, si bien no cabría una alteración de los criterios hermenéuticos, sí que podría admitirse la posibilidad de revocar el acto en beneficio del obligado tributario en el supuesto de que, con posterioridad a la adopción del acto y al desarrollo de la labor hermenéutica, surgiese alguna circunstancia objetiva que aconsejara alterar tales actos. "Así, cabe preguntarse -concluye el autor- qué impediría que la Administración, por ejemplo, en relación con actos pendientes de recurso administrativo o contencioso, revoque un acto de liquidación porque el TS ha sentado jurisprudencia en contra del criterio que venía manteniendo. Conviene recordar que en bastantes ocasiones la Administración no ha tenido más remedio que cambiar de criterio ante la aparición de jurisprudencia contraria a sus posiciones e, incluso, a reconocer ese cambio de criterio en resoluciones administrativas" (GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., págs. 57 y 58).

**67)**Señala concretamente GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 58, refiriéndose a esta segunda circunstancia, lo siguiente: "También podemos preguntarnos, ¿qué podría impedir que en el ejercicio de potestades no regladas la Administración reinterpretase, no la norma, sino el interés público, acordando, por ejemplo, la revocación de un acto en el que se deniega un aplazamiento o una compensación? Se puede afirmar que ello sería una expresión de la revocación por razones de oportunidad y entender que las razones de oportunidad deben ser absolutamente descartadas del ámbito tributario (...) No son extraños los supuestos en que se atribuye a la Administración una capacidad de ponderación del interés tutelado por la norma tributaria, que no es otro que la realización del crédito tributario (...) De igual manera, la correcta apreciación de interés público puede aconsejar la revocación de un acto de liquidación si de modo sobrevenido se percibe una discordancia de tal acto con esas exigencias de interés público que, recordemoslo, son las que fundamentan la atribución a la Administración de todas las potestades en materia tributaria. Por tanto, la posibilidad de la Administración de revocar también se basaría en facultades administrativas de ponderación del interés público".

cación habría de resultar inadmisible. Sin embargo en un sentido contrario podría apuntarse que, el hecho de que el legislador regule una potestad como la revocación, susceptible de ser ejercitada en favor del contribuyente, no tiene por qué significar que dicha potestad constituya, en sentido estricto, un derecho subjetivo del contribuyente sometido a ciertas condiciones de ejercicio, no pudiendo pretender aquél el ejercicio de la facultad revocatoria en el hipotético caso de que hubiese incumplido sus obligaciones o si hubiese incurrido en ocultación.

Y dado que, como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la Ley 58/2003 no configura la revocación como un derecho del contribuyente (determinando, por el contrario, que la iniciación de procedimiento tenga lugar exclusivamente de oficio), no parece que deba constituir un impedimento para revocar el eventual incumplimiento del contribuyente, siempre y cuando concurren razones de interés público para que aquélla opere.

¿Qué supuestos deben estimarse comprendidos en la misma? Sin lugar a dudas, se trata de una cuestión particularmente compleja en la que pugnan, de una parte, la consecución de una equidad en el tratamiento de los ciudadanos (no puede admitirse el mantenimiento de un determinado acto firme cuando actos similares han sido declarados ilegales) y, de otra, la seguridad jurídica, entendida esta última como bien jurídico que podría llegar a garantizar el mantenimiento de determinados actos firmes aun cuando en ellos haya ocurrido algún vicio que no sea de nulidad radical que los invalide sobre la base, por ejemplo, de que la anulación de las normas no tiene por qué afectar, como principio general, a la subsistencia de los actos firmes dictados en su aplicación.

Téngase presente, además, que la facultad de revisión del art. 219 LGT únicamente puede ejercitarse en beneficio del contribuyente, resultando cier-

tamente difícil precisar qué "circunstancia sobrevenidas" pueden llegar a justificar la remoción de un acto en materia tributaria. A nuestro juicio, deberá tratarse de circunstancias posteriores al acto y que aconsejen la revocación desde el punto de vista de la justicia o de la equidad.

De entrada la Ley exige que se realice una consideración singular de cada supuesto en aras de evitar una eventual aplicación generalizada y universal de esta facultad. Por otra parte, y al margen de la concurrencia de los presupuestos analizados, conviene no olvidar que el legislador se está refiriendo a la improcedencia como criterio necesario para justificar el ejercicio de la facultad revocatoria. Y la apreciación de esta "improcedencia", entendida como inadecuación del mantenimiento de una situación ante nuevas circunstancias, deberá quedar vinculada al interés público y a la propia legalidad, dado el carácter reglado de la potestad tributaria.

Siguiendo a CHECA GONZÁLEZ<sup>68)</sup> cabe señalar que estas circunstancias sobrevenidas mediante las cuales se pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado en su día por la Administración podrán ser tanto fácticas (siempre que ya existiesen en el instante del devengo del tributo y no en otro anterior o posterior al mismo, y no siendo en él conocidas o, aun siéndolo, si fueron incorrectamente apreciadas), como de carácter jurídico.

Ciertamente podría llegar a pensarse que, a *priori*, la norma limita dichas circunstancias a aquéllas de carácter puramente fáctico, es decir, a hechos que se han producido con posterioridad a la adopción del acto. Ahora bien tratándose, por ejemplo, de un acto de liquidación, la admisibilidad de estos nuevos hechos dependerá del fenómeno del devengo ya que, tal y como establece el art. 21.1 de la LGT, es la fecha de devengo la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley

reguladora de cada tributo disponga otra cosa.

Podría considerarse, en consecuencia, que aquellas circunstancias fácticas anteriores o posteriores al instante del devengo son irrelevantes a efectos de contar con la entidad suficiente como para poder fundamentar el ejercicio de la facultad revocatoria, incluso en los llamados tributos "no instantáneos". Únicamente cabría la admisibilidad de dichas nuevas circunstancias en relación con el momento del devengo lo que, en la práctica generalidad de los casos, significaría que las referidas circunstancias ya existían en dicho instante, con independencia de que no fuesen conocidas o que no resultasen correctamente apreciadas.

Por otra parte parece lógico pensar que la producción de nuevos hechos habrá de quedar suficientemente acreditada, debiendo constar en los documentos oportunos. En numerosas ocasiones, más que tratarse de hechos completamente nuevos, lo que tendrá lugar será el conocimiento sobrevenido de circunstancias que, de haber sido conocidas por la Administración al tiempo de dictarse el acto de que se trate, hubieran determinado la producción de un acto de contenido diverso. En palabras de PALAO TABOADA, "se trataría de circunstancias que no son nuevas, pero lo que si es nuevo es su conocimiento".<sup>69)</sup>

Tal y como acabamos de indicar, además de las circunstancias puramente fácticas, también pueden poner de manifiesto la improcedencia del acto ciertas circunstancias jurídicas, si bien la relevancia de estas últimas quedaría limitada por la exigencia de que afecten a una situación jurídica particular.

Pues bien, sobre la base de las anteriores consideraciones podríamos aludir en primer lugar a aquellas sanciones firmes que hubiesen quedado sin causa. Nos referimos concretamente a aquellos ca-

<sup>68)</sup>CHECA GONZÁLEZ, C., "Procedimientos especiales de revisión", ob. cit., pág. 451.

sos en los que, habiendo devenido firme la sanción, el obligado interpone recurso frente a la liquidación de la que derivan, resultando el mismo estimado. En otras palabras, tiene lugar una acreditación, a posteriori, de que la sanción en cuestión resultaba indebida, no habiendo transcurrido todavía el plazo de prescripción. En estas situaciones tendría lugar la anulación en vía administrativa o judicial de una liquidación tributaria respecto del acto de imposición de una sanción por una infracción relacionada con la deuda liquidada, originándose así un procedimiento y un acto distinto.<sup>70)</sup>

En esta misma línea, podría resultar admisible la revocación de una sanción por haberse dictado previamente un acto anulatorio de la liquidación tributaria de la que traía su causa.

Al mismo tiempo deberemos incluir los casos de resultados lesivos para los contribuyentes a consecuencia de la descoordinación existente entre los distintos órganos administrativos. Piénsese por ejemplo en los supuestos de incompatibilidad entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), en aquellos casos en los que ambos impuestos resultan exigidos simultáneamente por las dos Administraciones implicadas (la estatal y la autonómica). Dadas estas situaciones el recurso interpuesto frente a una de las dos liquidaciones deberá poner de relieve la improcedencia de su exigencia o la del otro impuesto alternativo anteriormente ingresado, debiendo en este último

---

<sup>69)</sup>PALAO TABOADA, C., "El procedimiento de revisión y de reclamación de actos tributarios" ob. cit., pág. 255.

<sup>70)</sup>Esta primera posibilidad es analizada con escepticismo por SANTAMARÍA ARINAS, R. J., "La reforma del artículo 105.1 de la LPC y la revocación de los actos administrativos", ob. cit., págs. 457 y ss, al estimar que la revocación de actos desfavorables sólo resulta posible por motivos de legalidad. A juicio de este autor, "la revocación por motivos de oportunidad tropieza con los límites genéricos del art. 106 de la LRJAPPAC".

caso revocarse la liquidación originaria que ya hubiese alcanzado firmeza.

Precisamente el art. 62.8 de la LGT se orienta a la resolución de estos problemas en lo relativo al pago de ambas deudas. Dispone el citado precepto que *"el ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente"*.

Nótese como la solución prevista pasa por la suspensión de la nueva liquidación siempre que se acredite que se ha satisfecho o soportado la repercusión del otro tributo. Dicha suspensión posibilitaría no pagar ni garantizar la deuda mientras se sustancian los correspondientes recursos. No obstante termina precisando el citado precepto que *"reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas"*. De este modo parece dar a entender el legislador que la norma reglamentaria va a prever un procedimiento en el que el obligado no tenga que ingresar el nuevo tributo en caso de desestimación del recurso, pudiendo ser ésta satisfecha o compensada entre las dos Administraciones interesadas.

Asimismo podría aludirse a aquellos supuestos en los que se producen divergencias de tratamiento en distintas fases del procedimiento tributario en sentido amplio, ya sea entre la de recaudación y liqui-

dación (caso de providencias de apremio firmes cuando posteriormente se anulan las liquidaciones), o bien entre liquidaciones según padrón que con posterioridad alcanzan firmeza y los datos censales que resultan finalmente anulados.<sup>71)</sup>

Cabe no obstante plantearse hasta qué punto este motivo de revocación adquiere un carácter necesario<sup>72)</sup>. Piénsese que los dos casos reseñados podrían reconducirse a la existencia de una infracción grave del ordenamiento jurídico. Porque la vulneración que se produce en aquellos supuestos en los que se exige una sanción por impago de un tributo cuando no existe obligación legal de ingresar lo constituye una infracción grave. Y lo mismo puede decirse de los casos en los que se produce una discordancia entre el mandato de la norma y el contenido del acto administrativo habiéndose liquidado un tributo sin haberse realizado el hecho imponible.<sup>73)</sup>

Y tampoco podríamos descartar, por ejemplo, la revocación de una liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) con la finalidad de proceder a dictar otra nueva practicando un ajuste por operaciones vinculadas cuando, con posterioridad, se hubiese dictado una liquidación con un ajuste en la otra parte de la operación, adquiriendo así los ajustes por operaciones vinculadas un carácter bilateral.

<sup>71)</sup>Realmente, más que ante una revocación, en este último caso estaríamos ante una anulación automática en ejecución de la resolución anulatoria, ya que los actos de ejecución no tienen causa en sí mismos y sí, en cambio, en otros anteriores declarativos, quedando automáticamente sin efecto aquéllos al anularse estos.

<sup>72)</sup>En este sentido sugiere PALAO TABOADA, C., "Procedimientos especiales de revisión", ob. cit., pág. 600, que "es posible (...) que los redactores de la enmienda estuviesen pensando, más que en circunstancias auténticamente sobrevenidas, en circunstancias existentes al tiempo de dictarse el acto, pero no conocidas ni por la Administración ni por el interesado hasta después de este momento. Si éste las conocía pero no las alegó tempestivamente es inadmisible, por obvias razones, la revocación. La prueba de este desconocimiento no es evidentemente nada fácil. En cualquier caso, admitir la revocación en este caso supone interpretar muy extensivamente el texto de la norma"

### II.3.1 Tratamiento de aquellas actuaciones que resultan incididas por la aparición de nuevas sentencias o por cambios jurisprudenciales.

Tal y como señalamos con anterioridad, tradicionalmente las nuevas sentencias o los cambios jurisprudenciales no podían amparar ni la revisión del art. 154.b) de la antigua LGT ni el recurso extraordinario de revisión motivado por la aparición de nuevos documentos, ya que la sentencia no tenía la consideración de "prueba de un hecho". Sin embargo, tras la modificación operada por la Ley 58/2003, un cambio jurisprudencial podría estimarse como "circunstancia sobrevenida" a efectos de que la Administración pudiera revocar los actos anteriores similares firmes, no habiendo prescrito todavía el derecho a la devolución.<sup>74)</sup>

Así las cosas, dada una situación en virtud de la cual la jurisprudencia reiterada del TS proceda a fijar de manera incontestable un criterio contrario a actuaciones administrativas, la Administración podría en estos casos revocar aquellos actos administrativos disconformes con la interpretación definitiva de la norma, siempre lógicamente con el límite del respeto de los actos confirmados por sentencia judicial firme y de las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído reclamación económico-administrativa, los cuales no pueden ser objeto de revocación, tal y como establecen los apartados 2 y 3 del art. 213 de la LGT.

<sup>73)</sup>Incluso la propia jurisprudencia estima que en este último supuesto no sólo existe una infracción grave de Ley, sino también manifiesta.

Por otra parte, tampoco cabría descartar la aplicación de la revocación por el surgimiento de una nueva doctrina jurisprudencial favorable a la posición del contribuyente, debiendo entender por "doctrina jurisprudencial" a este respecto, no ya sólo la doctrina legal sino, en definitiva, cualquier criterio consolidado en pronunciamientos de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia o de los Juzgados de lo Contencioso.

Son concretamente razones de justicia y de estricta igualdad las que deben permitir la revocación por aplicación de una nueva doctrina jurispruden-

**74)** Véase GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., págs. 51 y ss., quien considera que tampoco cabría descartar la revocación por la emanación de una consulta vinculante de la propia Administración a través de la cual se acoja una posición favorable a los intereses del obligado tributario, o por la existencia de una doctrina reiterada del TEAC (máxime si tenemos en cuenta que, a tenor de lo dispuesto en el art. 239.7 de la LGT, la doctrina que de modo reiterado establezca dicho Órgano vincula a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y al resto de la Administración tributaria); en palabras del citado autor, "(...) entendemos que hay que catalogar como circunstancias sobrevenidas otras circunstancias de índole jurídica y no meramente táctica. Sería el caso de una consulta vinculante de la propia administración en un sentido favorable al contribuyente (...) También la reiteración de la doctrina del TEAC, apreciada a partir de un número razonable de resoluciones coincidentes, legitima a proceder a la revocación, siempre que, como señala el propio art. 239.7, se haga constar expresamente que la revocación se funda en tal doctrina reiterada". Este mismo criterio fue defendido con anterioridad por el autor en "Las posibilidades de la revocación del art. 219 de la LGT de 2003", *Jurisprudencia Tributaria*, tomo I, 2004, pág. 2162. Igualmente MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria", *Impuestos*, tomo II, 2004, págs. 290 y ss, admite que "la Resolución o Sentencia posteriores al acto administrativo de cuya revocación se trate será lo que permita constatar la improcedencia, lo cual permitirá poner en funcionamiento el instituto de la revocación, siempre que concurren los demás requisitos contemplados en la norma". En un sentido contrario se pronuncia, sin embargo, PALAO TABOADA, C., "Procedimientos especiales de revisión", ob. cit., pág. 601, exponiendo la siguiente argumentación: "la admisión de tal posibilidad obligaría, para respetar el principio de igualdad (límite expreso a la revocación ex art. 219.1.pfo.2º), a revisar todos los actos en los que dicho criterio se hubiese aplicado. Esto significaría dejar en suspenso la eficacia del acto durante el plazo de prescripción durante el cual es posible la revocación, originándose una intolerable inseguridad jurídica. No se ha llegado a tanto, ni siquiera, como es sabido, en relación con las sentencias del Tribunal Constitucional. Evidentemente no será posible a fortiori la revocación por un mero cambio de criterio del órgano que dictó el acto".

cial, pudiendo extender aquélla a todas las situaciones que resulten idénticas. Por lo que respecta a las primeras, conviene no olvidar que las motivaciones de justicia material son las que terminan por adecuar los pronunciamientos administrativos a la doctrina jurisprudencial, especialmente en aquellos casos en los que dicha doctrina determina la anulación de una disposición administrativa general. Y, en cuanto a las razones de igualdad, estas obligan a proporcionar un trato semejante a todas las situaciones iguales.

Desde nuestro punto de vista la igualdad exige que si se revoca un acto por la aparición de una nueva doctrina jurisprudencial, deban someterse al mismo tratamiento todas aquellas situaciones que resulten comparativamente iguales. Y ello no tiene por qué desmerecer a una utilización adecuada de la figura de la revocación, ya que constituye una consecuencia de la propia exigencia contenida en el art. 219 de la LGT, al amparo de la cual la revocación no debe resultar contraria al principio de igualdad.<sup>75)</sup>

La revocación por aparición de jurisprudencia sobrevenida representa, además, una consecuencia derivada de la función que se ha pretendido otorgar a la revocación como instrumento al servicio de la reducción de la litigiosidad. En efecto, existiendo recursos o reclamaciones en curso la aparición de sentencias de los tribunales de justicia debe servir para que la propia Administración adquiera conciencia de la necesidad de modificar sus criterios, evitando así la prolongación del conflicto. Y nada debe impedir que se califique a dicha jurisprudencia como una circunstancia sobrevenida que viene a poner de manifiesto la necesidad de revocación.

Al mismo tiempo la revocación podría ser empleada para instrumentar el cambio o la unificación del criterio administrativo por los órganos superiores de la Administración. Dicho de otro modo, la Administración podría motivadamente, y por razones vinculadas a la legalidad, modificar el criterio seguido en casos anteriores. E incluso podría optar, con la finalidad de evitar resultados poco equitativos y la consiguiente litigiosidad que pueda llegar a derivarse de los mismos, por eliminar los actos administrativos dictados antes de dicha unificación de criterios que resulten contrarios a ella.

### II.3. 2 Supuestos en los que tiene lugar la anulación de disposiciones reglamentarias.

Una situación similar se plantea en relación con los supuestos de anulación de disposiciones reglamentarias, donde también podría aparecer un criterio jurisprudencial hasta entonces ignorado por la Administración autora del acto. Como es sabido el art. 102.4 de la Ley 30/1992 mantiene subsistentes los actos dictados en aplicación de la misma que hubiesen ganado firmeza. Y si bien en aquellos casos en los que se aprecie nulidad de pleno derecho del acto administrativo de aplicación cabrá siempre la posibilidad del ejercicio de la acción de nulidad, sin límite alguno de plazo, originándose la anulabilidad la técnica de la revocación podría llegar a ser aplicable, no ya sólo siendo el acto en cuestión firme, sino también en el supuesto de que estuviese siendo recurrido.<sup>76)</sup>

Téngase presente además lo dispuesto por el art.

<sup>75)</sup>Puesto que el límite de la igualdad en el ejercicio de la revocación sólo impide una revocación acordada para un obligado que no se hiciese extensiva a otros actos idénticos, la aparición sobrevenida de jurisprudencia obligaría a revisar todas las situaciones semejantes. Y lo que resulta exigible a este respecto es que las circunstancias sobrevenidas afecten a una situación singular, no impidiéndose en consecuencia que se revoquen todas las situaciones singulares idénticas.

73 de la LRI-PAC, de conformidad con el cual *“Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente”*. El citado precepto viene a proporcionar así un supuesto de aplicación de la revocación para el caso de la anulación de una norma que dé cobertura a una sanción no ejecutada completamente, tal y como tuvo oportunidad de precisar el Informe de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado de 28 de febrero de 2002. En resumen, en determinadas circunstancias, y con pleno respeto al principio de igualdad, podría quedar justificada la revocación de actos que devienen sobrevenidamente improcedentes.

### II.3.3 Situaciones afectadas por un determinado cambio legislativo.

¿Que sucede en los supuestos de cambios legislativos? En este caso la situación sería distinta, excepto si la Administración optase por llevar la retroactividad de las normas sancionadoras más allá de lo admisible en la generalidad de supuestos (caso de las sanciones no firmes), proyectándola asimismo sobre las sanciones firmes, a pesar de no haberse superado el plazo de devolución del ingreso indebido. En este último supuesto el ingreso en cuestión no sería realmente indebido, dado que la normativa anterior resultó infringida, tratándose en consecuencia

<sup>76)</sup>En este último caso podría propiciarse una satisfacción extra-procesal antes de que se dictara la correspondiente sentencia la cual, casi con total seguridad, sería favorable al administrado que recurre y que comprueba como su posición se ha visto reforzada por la anulación de la disposición general aplicada. Y, siendo el acto firme, permitiría a la Administración la posibilidad de apreciar la oportunidad de tratar de manera homogénea a todos los perjudicados por el error normativo. Este vendría a ser el supuesto más frecuente de una anulación por razones de fondo ya que, tratándose de la anulación de un reglamento por defectos de forma, parece más lógico pensar que no ha de revocarse un acto por razones que no son de justicia material en el sentido estricto.

cia de una revocación fundada exclusivamente en razones de oportunidad que habría que rechazar si no estuviese acompañada de cualquiera de las causas de legalidad expresamente previstas.

Por otra parte, ¿tendrían cabida dentro de este segundo motivo las infracciones de normas de procedimiento? En nuestra opinión parece claro que no, ya que únicamente aquellas que originan indefensión quedan recogidas como causa de revocación en el tercer motivo, que a continuación será analizado. El resto no podrán servir del fundamento para el ejercicio de esta potestad.<sup>77)</sup>

Desde nuestro punto de vista es la mención al carácter "manifiesto" de la infracción la que, de alguna manera, respalda la introducción de este segundo motivo de revocación. Y es que puede llegar a suceder que ambas infracciones graves no resulten apreciables en el momento de dictar el acto tributario, mostrándose posteriormente a la luz de una labor interpretativa de carácter más o menos compleja desarrollada por los órganos revisores administrativos o judiciales.

En cierta medida podríamos afirmar que este segundo motivo de revocación representa una ampliación de la causa anterior, que incluye supuestos adicionales de infracciones graves no manifiestas. De esta opinión se muestra partidario RODRÍGUEZ MÁRQUEZ <sup>78)</sup>, para quien "dada la vaguedad de la redacción del precepto, que sólo exige que la improcedencia sea descubierta por "circunstancias sobrevenidas", dicha ampliación puede ser considerable".

Así las cosas tales circunstancias no sólo podrían

<sup>77)</sup>Tan sólo podría suscitarse alguna duda en el supuesto de que se admitiese la tramitación por esta vía de una revocación por nulidad derivada de la ausencia absoluta de procedimiento, debido a la gravedad que el legislador otorga a dicho vicio. En la práctica, sin embargo, la ausencia absoluta de procedimiento dará lugar, en la mayoría de los casos, a indefensión, con lo que pasaría a tener cabida dentro de la causa tercera, de carácter esencialmente procedural.

estar integradas por resoluciones administrativas o judiciales tributarias, sino también procedentes de otros ámbitos de la Administración o de otros órdenes judiciales, e incluso por la aparición de documentos o de otros elementos probatorios con anterioridad desconocidos. <sup>79)</sup>

¿Podría fundamentarse el recurso a la revocación por razones de "equidad"? En principio la Ley 58/2003 no se refiere en ningún momento a la equidad, ni siquiera a propósito de la configuración de los límites a los que ha de quedar sometida la revocación en materia tributaria.<sup>80)</sup>

No parece, sin embargo, que de este silencio normativo pueda extraerse un rechazo de la revocación por razones de equidad, ya que conviene diferenciar a este respecto entre los fundamentos de la revocación, al amparo de los cuales ésta ha de llevarse a cabo por motivos de legalidad (suprimiéndose así todo acto que resulte contrario a la ley o al reglamento, o que tenga lugar por razones de oportunidad o de equidad), y los efectos que pueden llegar a derivarse del ejercicio de la revocación que, en ningún caso, podrá vulnerar el ordenamiento jurídico o la equidad.

En cambio, quizás el rechazo a la revocación basada en la equidad sí que podría fundamentarse

<sup>78)</sup>RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, ob.cit., pág. 198.

<sup>79)</sup>No estimamos, sin embargo, que puedan encajar dentro de las previsiones de aplicación de una potestad como la revocación los criterios establecidos en los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio o la doctrina emanada por la Sala especial para la unificación de doctrina. Piénsese que las circunstancias sobrevenidas previstas en el art. 219 de la LGT han de afectar a una situación particular, a saber, la incidida por la revocación del acto en que consiste la revocación. Y, en los recursos extraordinarios de alzada, ha de respetarse la situación jurídica individual creada. Por otra parte, si ya las situaciones individuales no pueden verse alteradas con motivo de la aplicación de estos recursos, mucho menos podrán quedar afectadas por la eficacia vinculante que deriva de las resoluciones para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina. En ningún caso dicha eficacia puede servir de fundamento a la revocación.

en los propios límites de la revocación ya que, tal y como establece el art. 219.1 de la LGT, ésta no puede constituir una dispensa o un privilegio ni puede ser contraria al ordenamiento jurídico. Habría que plantearse por tanto hasta qué punto el ejercicio de la revocación fundamentada en razones de equidad no constituye una vulneración de la norma positiva.

De cualquier manera, lo que no admite ninguna duda es que para que pueda apreciarse que las causas jurídicas sobrevenidas sirven de fundamento a la revocación (al resultar el acto dictado improcedente), dichas causas han de afectar a una situación jurídica particular. No cabe acudir al instituto de la revocación como consecuencia de la aparición sobrevenida de normas de carácter general tales como leyes o reglamentos, así como en aquellos otros supuestos en los que la LGT establece criterios doctrinales interpretativos de carácter vinculante para el conjunto de la Administración tributaria (caso, por ejemplo, de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio del art. 242.4 LGT o de la doctrina emanada de la Sala especial para la unificación de doctrina a la que se refiere el art. 243.5 de la Ley).<sup>81)</sup>

#### II.4. Análisis específico de los supuestos de indefensión.

Tal y como hemos tenido oportunidad de precisar al analizar las anteriores causas de revocación contenidas en el art. 219 de la Ley 58/2003, las denominadas infracciones no sustantivas derivadas de normas procedimentales quedan, en principio, excluidas de aquéllas. Ahora bien, dentro del ámbito del Derecho Administrativo existen determinados vicios procedimentales que resultan cualificados a

<sup>80)</sup>Una situación distinta se plantea, en cambio, en el ámbito de la LRyPAC, cuyo art. 106 dispone que no cabe acudir a las facultades de revisión cuando su ejercicio resulte contrario a la equidad.

estos efectos, con independencia de que la mayoría de ellos representen meras irregularidades no invalidantes, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 63.2 de la Ley 30/1992. Así, por ejemplo, detenta la categoría de vicio de nulidad de pleno derecho la ausencia de todo tipo de procedimiento (art. 62.1.e) de la Ley 30/1992). Y en una situación similar se encontrarían aquellos vicios de forma que originan únicamente la anulabilidad (art. 63.2 de la citada Ley 30/1992). Es más, uno de estos vicios (la producción de indefensión) queda recogido en el art. 219 de la LGT 2003 como causa de revocación.

En efecto el art. 219 de la Ley 58/2003 posibilita la revocación cuando, en la tramitación de un concreto pronunciamiento, se hubiere producido indefensión de los interesados. Nos hallamos en este caso ante un motivo de revocación ciertamente innovador dada la concepción dogmática sobre la que se fundamenta, que no es otra que la existencia de un derecho de defensa ante la Administración distinto del contemplado en el art. 24 de la Constitución.

De entrada hemos de preguntarnos si no se trata de un supuesto redundante con el primero de los establecidos en el art. 219 de la LGT. Piénsese que un resultado tan grave como es la indefensión del interesado en un procedimiento administrativo podría constituir un supuesto re conducible a la infracción manifiesta de ley. Incluso, como tendremos ocasión de analizar a continuación, podría llegar a subsumirse dentro de los casos de nulidad de pleno derecho, en la medida en que la indefensión acredice la falta de procedimiento.

<sup>81)</sup>Téngase presente que, en el caso de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, se ha de respetar la situación jurídica individual creada, que no puede verse alterada como consecuencia de estos recursos. E idéntica situación se produce, incluso con una mayor firmeza, en el supuesto de las resoluciones dictadas para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina. Pues bien, esta eficacia no puede servir para fundamentar una hipotética revocación.

Otra de las cuestiones que suscita este último motivo de impugnación es la relativa a si deben incluirse o no dentro del mismo aquellos supuestos en los que se ha producido indefensión cuando esta adquiere relevancia constitucional, esto es, si deben o no formar parte del mismo aquellas situaciones en las que el acto en cuestión vulnera el art. 24 CE, constituyendo causa de nulidad de pleno derecho, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado a) del art. 217 LGT. Si así fuere, es decir, si la respuesta fuese afirmativa, la Administración podría revocar el acto de gravamen o, en su caso, iniciar la vía de la revisión de oficio de la nulidad de pleno derecho. En cambio, si estimamos que no, la revocación habría de limitarse a aquellos supuestos en los que la indefensión representa un mero vicio de anulabilidad, tal y como establece el art. 63.2 de la LRJ-PAC, en virtud del cual “el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a indefensión de los interesados”.

Por nuestra parte consideramos que la revocación debe ser aplicable en ambos supuestos, máxime teniendo en cuenta las dificultades que pueden llegar a plantearse a la hora de precisar la naturaleza concreta del vicio en que incurre el acto. De hecho, la propia Ley en ningún momento procede a diferenciar entre uno y otro supuesto.

Por otra parte, a pesar de que el enunciado del precepto se refiera tanto a los actos de aplicación de los tributos como de imposición de sanciones, parece claro que son las indefensiones originadas en el ámbito de los procedimientos sancionadores aquellas que gozan de una cualificación mayor ex art. 24 CE. Y es que, en la medida en que las infracciones administrativas detentan idéntica naturaleza que las penales, la eventual indefensión que pueda plantearse en un procedimiento sancionador adquiere asimismo trascendencia constitucional, al

igual que sucede con aquella que tuviese lugar dentro de un proceso penal. Estaríamos en estos casos ante la infracción de un derecho susceptible de amparo constitucional, lo que constituye una causa de nulidad de pleno derecho y no de anulabilidad.

De cualquier manera, en la práctica, parece lógico pensar que, dada la gravedad de la infracción cometida en estos supuestos sobre las normas procedimentales, la mayor parte de estas situaciones quedarán subsumidas dentro de los supuestos de nulidad de pleno derecho, ya sea el de la letra a) del art. 217 LGT (relativa a aquellos actos que lesionan los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional), o el contenido en la letra e) de dicho precepto (que alude a los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido). Y, no siendo así, dado que la indefensión constituirá, casi con total seguridad, una infracción del ordenamiento jurídico susceptible de originar la anulabilidad del acto, este podrá ser revocado en beneficio del interesado, siempre y cuando la ilegalidad resulte manifiesta.

#### II.4.1 La concepción de la indefensión como vulneración del derecho de defensa ante la Administración.

Como es sabido la regla general a la hora de analizar la invalidez de los actos administrativos es la de negar valor alguno a la forma como institución jurídica. Ésta ha de ser contemplada desde una perspectiva funcional tal que permita considerar el vicio de forma como irrelevante en aquellos supuestos en los que la decisión en cuanto al fondo hubiese sido idéntica en caso de observarse rigurosamente el procedimiento.<sup>82)</sup>

Sin lugar a dudas esta concepción quedaba reflejada en la interpretación de uno de los motivos que, de acuerdo con lo establecido en el art. 63.2

de la LRJ-PAC, originan la anulabilidad por defecto de forma: la indefensión. Si bien en principio ésta sólo se produce cuando el ciudadano ha sido privado de su derecho a defenderse ante una actuación de la Administración, lo cierto es que la indefensión provocada en vía administrativa deviene intrascendente en aquellos casos en los que los medios de defensa han podido ejercerse ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Dentro de la doctrina administrativista se ha venido poniendo de manifiesto la insuficiencia de la tutela judicial efectiva en un Estado de Derecho afirmando que, si bien ésta se presenta como una garantía fundamental e ineludible, no es bastante.

¿Debe aplicarse la garantía prevista en el art. 24 CE en el ámbito administrativo? PARADA VÁZQUEZ <sup>83)</sup> defiende esta posibilidad al afirmar que "hay que insistir en que la prohibición constitucional de toda clase de indefensión se refiere a todos los poderes públicos y, por ello, debe regir también en los procedimientos y actos administrativos por mandato de los arts. 24 y 106 de la Constitución". Lógicamente ello supondría estimar que la indefensión a que se refiere el art. 63.2 de la LRJ-PAC debe dar lugar, no a la anulabilidad (tal y como señala la norma), sino a la nulidad o inexistencia del acto administrativo.

Dentro de nuestra doctrina también GARCÍA AÑOVEROS<sup>84)</sup> se ha pronunciado a favor de que el derecho a la utilización de los medios de prueba necesarios para la defensa contemplado en el art. 24.2 CE rija no sólo en la fase jurisdiccional, sino también en la administrativa. Tal y como pone de manifiesto el citado autor, buena prueba de ello es

<sup>82)</sup>Véase FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *La doctrina de los vicios de orden público*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1970, pág. 161, quien afirma que "los defectos formales sólo darán lugar a la invalidez del acto administrativo si impiden al juez valorar la corrección de la decisión impugnada".

la existencia de una regulación expresa sobre la prueba en los procedimientos tributarios.

Un criterio similar es defendido por PITA GRANDAL <sup>85)</sup> para quien "decir que los derechos que contempla el art. 24 CE sólo son ejercitables en vía jurisdiccional sería tanto como decir que la Administración puede actuar de espaldas a la ley y al Derecho". Sostiene por tanto la autora que los derechos del art. 24 CE se encuentran en el ordenamiento jurídico precisamente para ser atendidos, no sólo por los Tribunales cuando se produce su violación, sino también por la Administración tributaria, cuando actúa el Derecho.

Para TEJERIZO LÓPEZ <sup>86)</sup> el hecho de que existan múltiples circunstancias ya precisadas en vía administrativa que no pueden ser discutidas posteriormente en le ámbito judicial (caso, por ejemplo, de los hechos aceptados en un acta de conformidad) constituye un argumento importante a la hora de defender la aplicación del art. 24 CE en los procedimientos tributarios.

Parece claro por tanto que la aplicabilidad del art. 24 CE en los procedimientos tributarios permitiría hacer frente a una eventual indefensión originada en dicho ámbito a través de la vía del recurso de amparo. A pesar de ello nuestra jurisprudencia constitucional viene rechazando la existencia de

<sup>83)</sup>PARADA VÁZQUEZ, R., *Régimen Jurídico de las Administraciones Pùblicas y del Procedimiento Administrativo Común* (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre), ob. cit., pág. 289.

<sup>84)</sup>GARCÍA AÑOVEROS, J., "Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario", en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española (Homenaje a E. García de Enterría)*, tomo V, Civitas, Madrid, 1991, pág. 4031.

<sup>85)</sup>PITA GRANDAL, A. M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 67 y ss.

<sup>86)</sup>TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, 1994, pág. 268.

una conexión entre la garantía consagrada en el art. 24 CE y el procedimiento administrativo, a excepción del sancionador.

De este modo se estima que el término "indefensión" no se identifica aquí con su acepción constitucional del art. 24 de la Norma Fundamental, la cual sólo resultaría aplicable a la producida en los procesos judiciales y, por extensión, a los procedimientos administrativos sancionadores. En cambio dentro del ámbito tributario dicho concepto sólo sería aplicable en su sentido constitucional a los procedimientos sancionadores tributarios en el supuesto de que vulnerase alguna de las garantías constitucionales asociadas a dichos procedimientos, tales como la denegación inmotivada y arbitraria de la prueba, la falta de comunicación de los hechos imputados, la ausencia de trámite de audiencia, etc.

Con carácter general en los procedimientos administrativos tributarios no sancionadores la indefensión, al igual que sucede con el procedimiento administrativo común, se suele identificar como vicio de legalidad con aquella situación en que se prescinde de trámites esenciales del procedimiento que impiden al interesado conocer minimamente el contexto de su situación jurídica, de manera tal que no puede aportar los elementos probatorios en beneficio de sus intereses o que le impiden tener base suficiente para realizar alegaciones. Y a dichas situaciones podría equipararse, además, la omisión del propio trámite de audiencia en aquellos supuestos en los que se logra acreditar que, de haberse podido utilizar, la decisión administrativa hubiera sido distinta.

Así, por ejemplo, señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia 48/1984, de 25 de abril, anteriormente citada, que "[...] En el contexto del art. 24 de la Constitución la indefensión se caracteriza por suponer una privación o una limitación del dere-

cho de defensa que, si se produce por vía legislativa, sobrepasa el límite del contenido esencial prevenido en el art. 53 y si se produce en virtud de concretos actos de los órganos jurisdiccionales, entraña mengua del derecho de intervenir en el proceso en el que se ventilan intereses concernientes al sujeto".

Unos años más tarde, en su Sentencia 175/1987, de 4 de noviembre, volvió a reiterar el intérprete supremo de nuestra Constitución que "[...] Debe tenerse en cuenta que la indefensión ha de ser entendida como una limitación de los medios de defensa producida por una indebida actuación de los órganos judiciales, por lo que no puede ser alegado el art. 24.1 frente a actuaciones de la Administración".<sup>87)</sup>

Nótese por tanto como el Tribunal Constitucional acomete la construcción de un concepto constitucional de la indefensión de carácter eminentemente formal, fundamentado en la ausencia de ciertos trámites o en la concurrencia de determinadas incidencias en los procesos jurisdiccionales. Se configura así a la indefensión como una clarísima vulneración entre el derecho a la defensa y la consiguiente

---

<sup>87)</sup>Debe precisarse no obstante que, inicialmente, en la anteriormente citada Sentencia 48/1984, de 25 de abril, el propio Tribunal Constitucional se encargó de aclarar que "el concepto de indefensión que deriva del art. 24 CE no tiene por qué coincidir enteramente con la figura jurídico-procesal de la indefensión". Incluso en su Sentencia 90/1985, de 22 de julio, admitió el intérprete supremo de nuestra Constitución la aplicación del citado precepto fuera de los procesos judiciales lo que, de alguna manera, posibilitaba que, paralelamente al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a su configuración en la doctrina del Tribunal Constitucional, resultase posible referirse a un derecho a la defensa frente a la Administración, especialmente significativo tratándose de procedimientos administrativos que culminan en actos de gravamen. Con posterioridad, sin embargo, la Sentencia 205/1990, de 13 de diciembre, definió la tutela judicial efectiva como "un derecho de prestación exclusivamente jurisdiccional que sólo puede ser reclamado de Jueces y Tribunales ordinarios integrantes del Poder judicial y, paralelamente, dispensado en el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado. La pretensión de aplicar este derecho a otros hechos diferentes de los indicados resulta inadmisible por razón de los sujetos frente a los que se reclama esa tutela, dado que no son órganos que posean naturaleza jurisdiccional".

te idea de indefensión con los procesos jurisdiccionales, que constituirían el ámbito normal en el que podría tener cabida la indefensión.

También el Tribunal Supremo descarta la referida posibilidad en su Sentencia de 11 de julio de 2003 cuando, ante la omisión del trámite de audiencia, rechaza la aplicación del motivo de nulidad previsto en el art. 62.a) de la LRJ-PAC, argumentando al respecto que *"el derecho a la defensa solo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional –refiriéndose al recurso de amparo– en el marco de un procedimiento sancionador (...) fuera de este ámbito sancionador, la falta de trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional"*.<sup>88)</sup>

Ante esta situación desde diversos sectores de la doctrina se ha defendido la existencia en nuestro ordenamiento de un valor jurídico que impide que un sujeto pueda resultar perjudicado en sus derechos o intereses sin darle antes la posibilidad de defenderse.

Dicho valor jurídico presentaría dos manifestaciones concretas. De una parte, el denominado derecho a la tutela judicial efectiva que, como es sabido, adquiere un rango fundamental, gozando de la tutela que otorga el recurso de amparo y siendo exclusivamente aplicable en el proceso judicial y en los procedimientos administrativos sancionadores. Y,

<sup>88)</sup>Ya con anterioridad, en su Sentencia de 10 de octubre de 1990, el Alto Tribunal había configurado un concepto de indefensión cuyo ámbito propio y casi exclusivo lo constituyan los procesos ante los tribunales y no el procedimiento administrativo, ni siquiera el procedimiento económico-administrativo. Concretamente en dicho pronunciamiento rechazó el TS la aplicación del concepto de indefensión al procedimiento económico-administrativo; y ello a pesar del modo quasi-jurisdiccional que manifiestan en su actuación los tribunales económico-administrativos.

de otra, el derecho de defensa ante la Administración, que tan sólo pretende garantizar que los entes públicos, en aquellos casos en los que dicten actos de gravamen (no sólo sancionadores) susceptibles de provocar un perjuicio a los particulares, permitan a los ciudadanos alegar lo que resulte conveniente de cara a evitar una resolución que lesione sus derechos e intereses.<sup>89)</sup>

En todo caso ha de quedar clara la finalidad perseguida por este derecho de defensa ante la Administración. Lo que se pretende no es tanto evitar la indefensión material, que siempre se halla prohibida por el derecho a la tutela judicial efectiva, sino proporcionar a los administrados la posibilidad de impedir los perjuicios que pudiera causar a sus derechos o intereses un ejercicio indebido de las potestades administrativas.

¿Cuál es el fundamento del derecho de defensa ante la Administración? A priori dicho fundamento parece encontrarse en lo dispuesto en el art. 105.3 CE, precepto este que impone al legislador el deber de regular el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando cuando proceda la audiencia del interesado, siempre que dicho procedimiento afecte a los derechos o intereses legítimos de los ciudadanos.<sup>90)</sup>

Ciertamente el citado precepto no garantiza siempre la audiencia y, con ello, la defensa, sino sólo "cuando proceda". Ahora bien, conviene tener presente que la audiencia sólo tiene sentido cuando el procedimiento afecte a los derechos o intereses

<sup>89)</sup>En este sentido se han pronunciado, entre otros autores, PARADA VÁZQUEZ, R., "Art. 105", en *Comentarios a las leyes políticas. Constitución Española de 1978*, tomo VIII, Madrid, 1985, pág. 300 y BELADÍEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 139. Señala este último autor que *"en el seno del procedimiento administrativo los ciudadanos cuentan, evidentemente, con un derecho de defensa ante la Administración, el cual encuentra su fundamento básico y primordial, sin perjuicio de la existencia de otros de menor calado, en el art. 105.3 de la Constitución"*.

legítimos de los administrados, pero no en otro caso. Esta es, a nuestro juicio, la única razón por la que el art. 105.3 CE no la prevé como obligatoria en la totalidad de los procedimientos administrativos.

Podemos afirmar en consecuencia que el art. 105.3 CE consagra el establecimiento de un derecho de defensa cuando la actividad administrativa resulta desfavorable para los interesados, es decir, tratándose de una actividad administrativa de gravamen. Este reconocimiento constitucional del derecho de defensa ha de diferenciarse además de aquel que resulta consagrado como derecho fundamental en el art. 24 CE. Y es que, si se pretendiese salvaguardar el mismo tipo de indefensión, terminaría resultando ociosa la mención recogida en el art. 105.3 CE.

Nos hallamos pues ante un derecho de defensa que no sólo pretende garantizar que la decisión se adopte disponiendo de todos los elementos de juicio necesarios para poder asegurar su corrección. Por el contrario su contenido se halla directamente relacionado con el debido respeto a la dignidad de la persona. En efecto el procedimiento administrativo, al tutelar la defensa de los administrados, ha de configurarse como un instrumento que propicie su

**90** Sin lugar a dudas, una especial trascendencia adquiere a este respecto la omisión del trámite de audiencia. Refiriéndose a esta omisión el Consejo de Estado tuvo oportunidad de señalar en su Dictamen de 25 de abril de 1995 que la misma no provoca de modo automático la nulidad de pleno Derecho, siendo necesario al efecto llevar a cabo una ponderación de las consecuencias producidas por tal omisión. En esta misma línea afirma el TS en su Sentencia de 11 de julio de 2003, anteriormente citada, que "La falta de audiencia no es, por sí sola, productora de nulidad de pleno derecho, sino que sólo puede conducir a la anulación del acto en aquellos casos en los que tal omisión haya producido la indefensión material y efectiva del afectado por la actuación administrativa. Cuando la indefensión venga provocada por la ausencia de trámites esenciales que permitan hablar de una carencia de procedimiento, no nos hallaremos ante un acto susceptible de revocación, sino ante un acto nulo de pleno derecho". De cualquier manera, la consecuencia más importante de la ausencia del trámite de audiencia no es otra que la provocación de la indefensión.

consideración, no ya solo como objetos administrados, sino también como personas.

Adicionalmente el derecho de defensa puede ser puesto en relación con el denominado principio de buena administración derivado de los arts. 9.3, 31.2, 103.1 o 106 de la Constitución. Al amparo del citado principio, el ejercicio de las funciones administrativas ha de quedar sometido a un deber jurídico de buena administración, esto es, a un mandato de actuación racional, objetiva, eficaz y eficiente al servicio de los intereses generales.

Pues bien, no es suficiente con seguir un determinado procedimiento durante el ejercicio de una concreta potestad administrativa. La obligación legal debe ser una obligación de seguimiento de un procedimiento adecuado al desarrollo de la función administrativa y que posibilite el cumplimiento del deber de buena administración.

Incluso podríamos conectar este derecho de defensa con aquellos preceptos legales que posibilitan a los administrados defenderse durante el procedimiento. Es el caso, por ejemplo, del art. 84 de la LRJ-PAC, que califica el trámite de audiencia como necesario, del art. 79 del citado texto legal, que obliga a la Administración a tomar en consideración las alegaciones formuladas por los interesados, o del art. 107 de esta misma Ley, que consagra la impugnabilidad de los actos de trámite que generen indefensión.

Una especial consideración merece el art. 63.2 de la LRJ-PAC, que declara la anulabilidad de aquellos actos que incurren en un vicio de forma generador de indefensión o que privan a los administrados de los requisitos esenciales para alcanza su fin. Si tenemos en cuenta que ya el art. 62.1.a) de la citada Ley está reconociendo la nulidad de los actos que vulneren los derechos fundamentales (entre ellos, la tutela judicial efectiva), parece lógico pen-

sar que la indefensión prohibida por el citado art. 63.2 de la LRJPAC será la que se produzca por vulneración de un derecho diferente, como puede ser el derivado del art. 105 CE.<sup>91)</sup>

Como no podía ser de otra manera, la única sanción posible frente a todas estas vulneraciones del derecho de defensa ante la Administración será la invalidez del acto administrativo que establece el citado art. 63.2 de la LRJPAC.

No obstante, para que dicha invalidez se produzca deberán concurrir al efecto varios requisitos. En primer lugar, que haya resultado infringido alguno de los trámites formales que tutelan este derecho. En segundo término, que el defecto formal haya colocado al administrado en una situación real de indefensión. Y, finalmente, que la indefensión no pueda ser objeto de subsanación.

¿Cuándo se producirá la subsanación de la indefensión? La misma sólo tendrá lugar si es realizada por la propia Administración, ya sea en el procedimiento ordinario o a través de los correspondientes recursos. Significa ello que una posterior defensa ante los Tribunales no podrá subsanar la indefensión creada por la Administración, ya que se trataría de una manifestación distinta del derecho de defensa.

En suma, el derecho a la defensa frente a la Administración giraría en torno a la exigencia de que resulte respetada la audiencia del interesado a que hace referencia el art. 105.3 de la Constitución como elemento esencial del procedimiento administrativo. Y será precisamente la vulneración de este derecho a la defensa mediante la infracción de una

<sup>91)</sup>Véase en este sentido BELADIEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, ob. cit., pág. 144, para quien "la única forma de reconocer autonomía a cada uno de los dos supuestos contemplados en el art. 63.2 de la LRJPAC pasa por entender que la indefensión a la que se alude es la indefensión ante la propia Administración"

determinada norma procedural lo que fundamenta la posibilidad de ejercicio de la revocación. Porque, si bien la vulneración del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva desembocaría en la nulidad de un acto administrativo siempre y cuando se tratase de un acto que vulnere un derecho fundamental (art. 62.1º.a de la LRJPAC), esta misma Ley dispone en su art. 63.2 la anulabilidad de aquellos otros que incurren en vicio de forma, que generan indefensión o que privan a los administrados del requisito esencial para alcanzar su fin.<sup>92)</sup>

Una vez efectuadas todas estas consideraciones, la cuestión que inevitablemente nos hemos de formular es la de si las mismas son susceptibles de aplicarse en el ámbito tributario. En nuestra opinión la respuesta ha de ser necesariamente afirmativa. Es más, estimamos que la referencia a la indefensión recogida en el art. 219 de la LGT 2003 podría constituir una consagración expresa del derecho de defensa ante la Administración en materia tributaria.

Téngase presente que este art. 219 de la Ley 58/2003 contiene una visión bastante restrictiva de la figura de la revocación, admitiéndola únicamente por motivos de legalidad y creando incluso dentro de los mismos una categoría cualificada en materia de anulabilidad.

La revocación no puede venir motivada por cualquier tipo de invalidez, sino sólo por aquélla que resulte de los motivos tasados por el legislador en el citado precepto legal. Y, como bien precisa RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>93)</sup>, al mencionarse expresamente

<sup>92)</sup>Se estaría aludiendo así al vicio consistente en vulnerar el derecho de defensa ante la Administración como consecuencia de la infracción de un elemento esencial del procedimiento administrativo.

<sup>93)</sup>RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, ob.cit., pág. 204.

la indefensión en este contexto restrictivo, la norma termina por reconocer valor jurídico a la forma. Es por ello por lo que cuando su omisión se traduce en indefensión, considera el legislador, no ya sólo que el acto es inválido, sino que está viciado con un grado cualificado de anulabilidad.

La indefensión a la que está aludiendo la norma es, a nuestro juicio, la que se origina cuando se vulnera el derecho de defensa ante la Administración. Piénsese que la Administración no puede corregir, a través de esta vía, la provocada en un procedimiento judicial. A mayor abundamiento, este procedimiento de revisión de oficio es susceptible de dirigirse frente a actos ya impugnados en vía judicial, suponiendo su inclusión como motivo de revocación admitir que nos hallamos ante un derecho de defensa cuya vulneración ha de ser corregida por la propia Administración.

Por otra parte, al haberse incorporado ya la vulneración de los derechos fundamentales como motivo de nulidad (art. 217.1.a) de la LGT 2003), parece lógico estimar que el art. 219 de la Ley pueda referirse a una manifestación del derecho de defensa distinta de aquella otra que deriva del art. 24 de la Constitución. Así lo reconoce GARCÍA NOVOA al afirmar que *"es la vulneración de ese derecho a la defensa, que no se manifiesta necesariamente en una violación del art. 24 de la Constitución, lo que fundamenta, cuando exista infracción de alguna norma procedural, la posibilidad de revocación que, por otra parte, no se ciñe sólo al contribuyente, y ni siquiera a los obligados tributarios citados en el art. 35 de la LGT y a quienes hayan cometido una infracción puesto que, dados los términos en que aparece redactado el art. 219 de la LGT, los interesados a los que se refiere la indefensión que permite revocar serán los obligados tributarios, los infractores y los restantes 'interesados' legitimados para recurrir en reposición o en vía económico-ad-*

ministrativa".<sup>94)</sup>

Estamos de acuerdo con esta apreciación. La indefensión a que hace referencia el art. 219 de la Ley 58/2003 no tiene por qué manifestarse necesariamente en una violación del artículo 24 de la Constitución. No creemos, en consecuencia, que resulte posible firmar que estas situaciones de revocación constituyan, al menos en una parte significativa, supuestos de nulidad de pleno derecho, ya que la referencia que realiza el art. 219 a la indefensión no se halla relacionada, al menos de manera exclusiva, con el concepto constitucional de la misma.

Existen además otros preceptos en la Ley que respaldan esta consideración. Es el caso, por ejemplo, del recurso de anulación contemplado en el art. 239.6 de la Ley, y que se presenta en cierta medida como una especie de reposición para aquellos supuestos en los que una determinada resolución económico-administrativa vulnera el derecho de defensa ante la Administración.<sup>95)</sup>

En resumen, no estimamos que pueda discutirse la inclusión dentro de este apartado de la indefensión originada en el seno de un procedimiento tributario no sancionador. En la mayor parte de los casos aquella tendrá lugar por omisión o denegación de trámites de instrucción a través de los cuales el sujeto puede realizar alegaciones o lograr la incorporación al procedimiento de elementos probatorios que redunden en su interés. Incluso los supuestos de expiración de plazos de caducidad por fuerza mayor podrían resultar admisibles.<sup>96)</sup>

Tal y como hemos señalado, para poder acceder al ejercicio de la revocación es condición nece-

<sup>94)</sup>GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 67.

<sup>95)</sup>De este modo, sólo podrá interponerse ante la inadmisión indebida de la reclamación, cuando se declaran inexistentes las alegaciones o pruebas presentadas, así como en los casos de grave incongruencia de aquélla.

saria que el acto haya causado indefensión al interesado. Nótese por tanto que la referencia subjetiva no se realiza en el presente caso al contribuyente, ni siquiera a los obligados tributarios a los que se refiere el art. 35 de la LGT o a quienes hayan cometido una infracción. En otras palabras, no se limita la legitimación a la titularidad de un derecho subjetivo exigiéndose, por el contrario, una relación de causalidad entre el vicio y la lesión del derecho. La referencia a los "interesados" presenta un carácter más amplio ya que, si bien abarca a los sujetos anteriormente citados, comprende también a otros que no son ni obligados ni infractores.<sup>97)</sup>

Al concepto de "interesado" se refiere el art. 31 de la LRJ-PAC. Quizás el concepto previsto en el citado precepto resulte el más adecuado de cara a designar a un "interesado" al que se le pueda causar indefensión. Se afirma en este artículo que "será interesado todo aquel que tenga una relación con el procedimiento que le haga acreedor de un derecho de defensa que pueda ser vulnerado".<sup>98)</sup>

**96)** Cuestión distinta es que la indefensión de que se trate derive de una infracción procedural susceptible de ser calificada como un supuesto en el cual el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido a que hace referencia el art. 217 e) de la LGT, lo que determinaría la nulidad de pleno derecho. Ahora bien, tal y como señala GARCÍA LUENGO, J., *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos*, Thomson-Civitas, Madrid, 2002, pág. 219, para que pueda hablarse de nulidad equiparable a la carencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido la omisión en cuestión ha de referirse a los trámites esenciales o fundamentales integrantes de un procedimiento determinado.

**97)** El término "interesado" fue definido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 51/2000, de 28 de febrero, como "Un concepto más amplio que el de derecho subjetivo; no presupone una relación directa entre vicio y lesión, pero sí una situación jurídica caracterizada por singularizar la esfera de una persona respecto de la generalidad de ciudadanos en sus relaciones con la Administración Pública (...) El concepto de interés legítimo es mucho más extenso que el de interés personal y directo, de manera que éste no sólo es superior y más amplio que aquél, sino también, de por sí autosuficiente, en cuanto que presupone que la resolución administrativa combatida ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, en la esfera jurídica de quien se persona, aun cuando no haya ocasionado un concreto beneficio o perjuicio inmediato (...) Es evidente que el concepto de interés legítimo, ni se reduce al de simple interés por la legalidad, ni tampoco a un interés hipotético, potencial o futuro".

¿Y cuáles serían estos "interesados" comprendidos en el art. 31 de la LRJ-PAC a los que se puede causar indefensión? En primer lugar cabría aludir a quienes promuevan el procedimiento como titulares de derechos o intereses legítimos. Pensemos, por ejemplo, en aquellos interesados en procedimientos tributarios iniciados por los particulares como la devolución de ingresos indebidos; habiendo originado el procedimiento de reconocimiento del derecho a la devolución (y, en particular, la llamada "vía autónoma" del art. 221.1 de la LGT 2003) indefensión al titular del derecho a la devolución, cabría la posibilidad de revocar el acto de reconocimiento de tal derecho.

En segundo término podría apuntarse la eventual indefensión susceptible de causarse a quienes impulsan un procedimiento revisor (ya se trate de la resolución de un recurso de reposición o de reclamaciones económico-administrativas) a iniciativa del particular. Como es sabido el art. 232 de la Ley 58/2003 se refiere, en estos casos, a los "legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas", quedando definidos estos últimos en la letra b) de su apartado primero como "cualquier otra persona –distinta, lógicamente, del legitimado, que serán los obligados tributarios y sujetos infractores- cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria". Pues bien en nuestra opinión este concepto de "interesados" podría ser empleado para referirlo al ámbito subjetivo de incidencia de un acto susceptible de revocación, máxime si tenemos en cuenta que la Ley 58/2003 establece un vínculo claro entre las recla-

**98)** Este es además el concepto que asume la jurisprudencia del Tribunal Constitucional cuando reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución al titular de un interés legítimo, imponiendo a los jueces y tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa para acceder a los procesos judiciales, e interpretando de modo amplio la condición de titular de un interés legítimo. Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias 24/1987, de 25 de febrero, 93/1990, de 23 de mayo, 195/1992, de 16 de noviembre, y 73/2004, de 22 de abril.

maciones económico-administrativas y la revocación<sup>99</sup>). De este modo, existiendo la posibilidad de revocar dentro de un procedimiento económico-administrativo ya iniciado, los interesados cuya indefensión podría justificar la revocación serían aquellos que hubiesen promovido la reclamación, además de los que, a pesar de no estar legitimados para interponer aquella, viesen afectados sus intereses legítimos.

De cualquier manera en la mayor parte de los procedimientos tributarios, respecto de los cuales la regla general es la de su promoción de oficio, tendrán la consideración de interesados quienes, si haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte, o aquellos otros cuyos intereses legítimos individuales o colectivos puedan verse afectados por la resolución y que se personen en el procedimiento, no habiendo recaído todavía resolución definitiva.<sup>100</sup>

Por tanto hemos de concluir que los interesados a los que se refiere la indefensión que permite revo-

**99**) Dispone el art. 235.3 de la LGT 2003 la obligación de que el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa se dirija, no al órgano económico-administrativo, sino al órgano de gestión que haya dictado el acto reclamable, a excepción de los casos relativos a reclamaciones contra retenciones, ingresos a cuenta, repercusión y deber de expedir factura, que continúan presentándose ante el tribunal. El órgano que hubiese dictado el acto debe remitir así el escrito en el plazo de un mes, junto con el correspondiente expediente.

**100**) Así, por ejemplo, tratándose de procedimientos de gestión y liquidación, tendrán lógicamente la condición de "interesados" los obligados tributarios. Y en los procedimientos sancionadores los "interesados" serán los presuntos infractores. Ahora bien, tal y como precisa MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., "Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas", en la obra colectiva (Dir.: Calvo Ortega, R. y Coord.: Tejerizo López, J. M.) *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 67, habría que referirse igualmente a otros sujetos cuyos intereses legítimos puedan verse afectados; está aludiendo concretamente el citado autor a "quienes, por su posición contractual, no sean obligados pero resulten incididos por las actuaciones tributarias de gestión y comprobación, como ocurre en el supuesto de valoraciones que se consoliden para varias partes pero que sólo generan deuda para una de ellas".

car son los obligados tributarios, los infractores y los restantes "interesados" legitimados para recurrir en reposición o en vía económico-administrativa. Todos ellos son sujetos cuyos intereses legítimos resultan incididos por el acto o por la actuación tributaria de que se trate o que, debido a su relación con el procedimiento, pueden ver afectado su derecho a la defensa frente a la Administración.<sup>101</sup>

#### II.4.2 Análisis del contenido del derecho de defensa tutelado a través del artículo 219 de la Ley General Tributaria.

¿Cuál es, en líneas generales, el contenido de este motivo de revocación? ¿Qué actuaciones de la Administración son susceptibles de generar indefensión, pudiendo dar lugar al inicio de este procedimiento de revisión de oficio?

En primer lugar, se producirá indefensión en todos aquellos casos en los que se niegue a los obligados tributarios su derecho a formular las alegaciones que estimen convenientes, tanto las previstas antes de la propuesta de resolución a las que se refiere el art. 34.1.1) de la LGT, como las que se llevan a cabo dentro del trámite de audiencia, contempladas en los arts. 84 de la LRJ-PAC y 99.8 de la Ley General Tributaria.

Asimismo generará indefensión la omisión del citado trámite de audiencia, a excepción de los supuestos expresamente previstos, y la denegación o limitación improcedente de las pruebas necesarias para la defensa de su derecho (art. 80.3 de la LRJ-PAC).

**101**) A estos sujetos se refieren además las normas procedimentales tributarias relativas a los procedimientos de revisión de oficio. Y es que, tal y como señala el art. 217.4 de la LGT 2003, en el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos cuyos intereses resultaron afectados por el acto que se pretende anular. Por su parte el art. 218.3 de la citada Ley, relativo al procedimiento de declaración de lesividad, dispone que "la declaración de lesividad exigirá la plena audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento".

No son estas, sin embargo, las únicas actuaciones susceptibles de integrar el contenido de este derecho de defensa tutelado a través del art. 219 de la Ley 58/2003. Dispone por ejemplo su art. 34.1.1) que “*las alegaciones y documentos presentados por los obligados serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la propuesta de resolución*”.<sup>102)</sup>

Por otra parte, y al margen de estos casos de infracciones procedimentales constitutivos de nulidad de pleno derecho, resulta posible aludir a la existencia de otras situaciones en las que igualmente se ve mermada la posibilidad de defensa del particular y que, sin embargo, no pueden ser catalogadas como supuestos de “*infracción del ordenamiento jurídico que provoca la anulabilidad del acto*”. A estos supuestos se refiere ESEVERRI MARTÍNEZ en los siguientes términos: “*[...] así sucede cuando, por ejemplo, la Administración tributaria dicta un acto que, siendo revisable en vía administrativa, no contiene pie de recurso al interesado, o el que se indica en la resolución dictada resulta ser erróneo porque corresponde conocer del mismo a otro ámbito administrativo o a otro órgano de la Administración tributaria, o se yerra en el plazo reconocido para la interposición de reclamación o recurso*”.<sup>103)</sup>

Ciertamente en este conjunto de supuestos, circunstancias tales como la falta de recurso o la interposición de éste ante un órgano incompetente o de forma extemporánea no puede derivar en la firmeza e inamovilidad del acto tributario, ya que se ha causado una indefensión al interesado que debe ser restablecida a través de otras vías jurídicas que resulten posibles como pueda ser, por ejemplo, la revocación. Así las cosas, dada esta clase de situa-

ciones, la revocación podría tener por objeto actos en relación con los cuales, a pesar de la corrección que caracteriza a su contenido, se persiga proteger el valor jurídico de la forma como garantía para el ciudadano.

Nótese por tanto como existe un derecho subjetivo de los ciudadanos participantes a obtener respuesta al conjunto de las alegaciones formuladas, pudiendo llegar a constituir aquellas contestaciones de carácter puramente formal y estereotipadas una vulneración del derecho de defensa, al convertir las alegaciones prácticamente en inexistentes.<sup>104)</sup>

Ha de destacarse además la trascendencia que adquiere la existencia de una conexión lógica y racional entre el acto definitivo que se dicta y sus fundamentos. Y es que no basta con seguir a lo largo del procedimiento administrativo un razonamiento lógico, debiendo apreciarse además la existencia de una consistencia lógica entre dicho razonamiento y la decisión que finalmente se adopte.

Lo contrario podría constituir una vulneración del derecho de defensa del obligado tributario, que carecería de toda posibilidad de conocer los verdaderos motivos en base a los cuales el órgano administrativo ha dictado la correspondiente resolución, no pudiendo activar la tutela de sus intereses.

Pues bien, a esta “*exigencia de congruencia*” parecen referirse los arts. 103 y 239 de la LGT 2003, así como 89 y 138 de la LRJ-PAC. Incluso podríamos plantearnos la incidencia que en este punto puede llegar a tener la obligación de motivar los actos tributarios, recogida en los arts. 103.3 de la LGT y 54 de la LRJ-PAC. Piénsese que en su ausencia podría producirse de nuevo indefensión, dado que se

<sup>102)</sup>Lo señalado en este precepto ha de ponerse en relación con los arts. 35.e) y 79 de la LRJ-PAC.

<sup>103)</sup>ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente 2002*, ob. cit., pág 71

<sup>104)</sup>Es por ello, además, por lo que las contestaciones automatizadas reguladas en el art. 100 de la Ley 58/2003 no podrán suponer un mero formalismo carente de todo sentido.

priva al obligado tributario del conocimiento acerca de los hechos y razonamientos tomados en consideración para llegar hasta la decisión final.

Ahora bien, no siempre todas estas actuaciones y omisiones darán lugar a una vulneración definitiva e insubsanable del derecho de defensa ante la Administración. En efecto, puede llegar a suceder que tales vicios resulten subsanados por la actuación de aquélla en el ámbito del procedimiento administrativo ordinario o bien en vía de recurso. Debe no obstante descartarse toda posibilidad de que la indefensión termine siendo subsanada en el procedimiento judicial, al entrar entonces en juego

la tutela judicial efectiva.

Por otra parte, y dado el carácter restrictivo que otorga el legislador a la revocación en materia tributaria, la apreciación de este motivo no se producirá ante cualquier grado de indefensión. Estimamos que será necesaria la concurrencia de una disminución efectiva de garantías para que pueda apreciarse dicha causa de revocación. Y ello sin perjuicio de que aquellos supuestos de indefensión que presenten una mayor gravedad puedan ser calificados como un motivo de nulidad, al producirse a través de la omisión de trámites esenciales del procedimiento.

# LOS BIOCARBURANTES: UNA SOLUCIÓN VIABLE Y SOSTENIBLE EN ACTOS TRIBUTARIOS

MONASTERIO BEÑARAN, ENRIQUE<sup>(\*)</sup>

## ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA REALIDAD DEL IMPACTO DE LOS BIOCARBURANTES
- III. LOS BIOCARBURANTES DE SEGUNDA GENERACIÓN
- IV. LA NUEVA DIRECTIVA EUROPEA PARA LA PROMOCIÓN DE USO DE ENERGÍAS RENOVABLES
- V. CONCLUSIONES

## I. INTRODUCCIÓN

El sector de la energía es un sector realmente complejo. Todo el mundo precisa de ella y nadie está dispuesto a renunciar a su uso, pero son pocos los que aceptan el impacto que su generación y uso implica. Y una cosa es clara, la generación y el consumo energético producen siempre un impacto. Será responsabilidad tanto de usuarios como de generadores el tratar de seleccionar aquellas energías

con un impacto más asumible y, por supuesto, el tratar de reducir al máximo su consumo.

A lo largo de estos últimos dos años hemos visto cómo una nueva fuente de energía para el transporte, los biocarburantes, pasaba de ser una energía defendida por instituciones gubernamentales, empresas, grupos ecologistas y el sector agrario, a ser el enemigo número uno del planeta. Quizás lo que ha ocurrido es que ha pasado de ser algo anecdótico a ser algo con un cierto peso que puede poner en peligro determinados intereses económicos que son, los que a fin de cuentas, hacen mover el mundo.

Personalmente soy de la opinión de que los biocarburantes ni son tan buenos como pensábamos hace dos años, ni tan malos como quieren hacernos ver. Deberemos encontrar, como con todo, sus fortalezas y sus debilidades, y utilizarlos en la medida que las ventajas compensen los efectos negativos sabiendo, como he indicado al principio, que todas las energías tienen impactos negativos, todas.

Es evidente que el planeta afronta en la actualidad un reto de gran envergadura, el fin del petróleo. En el sector de la energía ya se ha asumido que el pico de producción mundial de petróleo se alcanzó en 2006 y que, a partir de ese punto, las

(\*) Ingeniero Industrial Responsable Unidad de Transporte CADEM (Grupo EVE)

extracciones petrolíferas irán disminuyendo año tras año y se realizarán en condiciones de mayor complejidad tecnológica, elevando con ello el precio de esta energía hasta cifras que nadie se atreve a predecir. A modo de ejemplo de lo que esto puede representar, podemos mirar al pasado. En los últimos cinco años el precio del barril de petróleo se ha multiplicado prácticamente por cuatro. El mundo occidental ha soportado estas subidas sin excesivo impacto en la economía, pero sin ser un experto en macroeconomía, me atrevo a decir que estamos al límite. Tarde o temprano estas pendientes nos terminarán ahogando.

Por otro lado, tenemos en Europa un sector que depende prácticamente al 100% de los derivados del petróleo, el sector transporte. Y para agravar aún más el tema se trata de un sector que, a pesar de haber evolucionado enormemente, aumenta su consumo año tras año. En los países desarrollados cada vez se usa más el vehículo privado y en los países en vías de desarrollo, cada vez son más las personas que tienen acceso al vehículo privado.

El petróleo, además, se encuentra en muy pocos puntos del planeta que coinciden en muchos casos con puntos de importantes conflictos geopolíticos. La Unión Europea no tiene petróleo. En Europa sólo Noruega tiene reservas petrolíferas, pero Noruega no es miembro de la UE.

Por tanto, el diagnóstico es claro: el sector del transporte por carretera en Europa consume cada vez más de una única energía (el petróleo), que es cada vez más cara, que es finita (se nos está abandonando), que se trae del exterior y que además, contamina.

Parece evidente que debe buscarse una solución a este problema con una cierta urgencia, y aunque

los biocarburantes no van a ser la solución definitiva ni única, sí pueden contribuir en una cierta medida. El debate no debe ser si los biocarburantes son buenos a malos; el debate debe centrarse en qué parte de la demanda puede ser cubierta por los biocarburantes con un impacto asumible, teniendo en cuenta que, lo que llevamos haciendo durante muchos años (consumir petróleo), ha generado y sigue generando un impacto medioambiental de gran magnitud que, curiosamente, nadie cuestiona.

## II. LA REALIDAD DEL IMPACTO DE LOS BIOCARBURANTES

Son muchas las críticas a los biocarburantes que se han publicado en los medios de comunicación y conviene dar respuesta argumentada a todas ellas, pues en muchos casos carecen del soporte y el rigor necesarios.

### 1. En relación con la subida de precio de los productos de alimentación.

Se adjudica a los biocarburantes la culpabilidad en la subida de precio experimentada en el último año por los productos básicos de alimentación.

Pues bien, recientemente la Comisaria Europea para la Agricultura y el Desarrollo Rural, Dña. Mariann Fischer Boel, en un discurso pronunciado en Bruselas bajo el título "Biocarburantes: más valiosos como carburantes que como chivos expiatorios", explicaba los motivos reales de la subida de los precios de los cereales.

a. El gran incremento de la demanda de países emergentes como China e India.

Estos países están aumentando su consumo de carne. Este cambio en la dieta de países con poblaciones que superan los 1.000 millones de habitantes está implicando un fuerte aumento en la demanda de cereales destina-

dos a la alimentación animal.

- b. El efecto en la producción de los efectos climatológicos.

En 2006, problemas climatológicos golpearon la producción de cereales en los EEUU, la UE, Canadá, Rusia, Ucrania y Australia. En 2007, ocurrió lo mismo a excepción de en los EEUU.

- c. La especulación.

En febrero de este año se pusieron en el mercado 140 productos financieros basados en materias primas. Fue el mayor lanzamiento mensual y duplica el número de los que salieron mensualmente en 2006 y 2007.

- d. Los biocarburantes demandan en la actualidad cantidades insignificantes de productos agrícolas.

La UE utiliza hoy menos del 1% de su producción de cereales para producir etanol. Eso es una gota en el océano. Utiliza dos terceras partes de los cultivos de colza para producir biodiésel, pero la producción europea de colza representa únicamente el 2% de la demanda global de aceite. Son cifras que difícilmente pueden introducir tensiones importantes en los mercados.

## 2. En relación con la disponibilidad y uso de las tierras.

Se cuestiona la disponibilidad de tierras suficientes para garantizar la producción de alimentos y biocarburantes.

Para dar respuesta a esta cuestión, resulta útil

acudir al informe que, bajo el título "Food vs. Fuel and land use: myths and realities", elaboró el Imperial College of London dentro del proyecto europeo BEST.

Este informe analiza los estudios publicados por otras instituciones científicas en relación con la disponibilidad de área cultivable para producción energética.

En opinión del Imperial College, muchas de las proyecciones de necesidades de terrenos realizadas son meramente especulativas y deben ser tratadas con precaución. Normalmente los informes recogen estimaciones groseras debido a la carencia de datos científicos históricos suficientes y a la dificultad que entraña el considerar todas las variables que influyen en el cálculo: efecto del crecimiento de la población mundial, cambios en las dietas alimentarias, eficiencia en la conversión de biomasa, necesidades de agua y fertilizantes, demandas de tierras para otros usos, cambios climatológicos, etc.

Según la FAO (Food and Agricultural Organization, UN) hay en el mundo 2 Gha de tierras agrícolas abandonadas (no incluyendo masas forestales) frente a las 1,4 Gha de tierras en uso.

Diferentes informes estiman que el límite técnico de terreno disponible para plantaciones energéticas está entre 0,44 Gha y 0,70 Gha. Y por otro lado, estudios como el de Bergsma et al. o los de Woods y Moreira establecen que la necesidad de terreno para alcanzar, no ya el objetivo del 10% al año 2020 establecido por la UE sino el del 20%, está entre 0,15 y 1 Gha (en función de la tecnología utilizada).

Por tanto, la conclusión del informe del Imperial College, es que hay suficiente terreno disponible para garantizar la sustitución del 20% de los gasóle-

os y gasolinas por biocarburantes sin afectar a la producción alimentaria.

A nivel europeo, y de acuerdo con las estimaciones realizadas por la CE, el 80% del objetivo europeo de utilización de biocarburantes al año 2020, podría alcanzarse con materia prima cosechada en, aproximadamente, el 15% de la tierra cultivable de la UE. Sin embargo, la utilización de tierra "real" será menor del 15%, pues dichas tierras no sólo producen biocarburantes, producen también otros coproductos destinados a la alimentación animal.

### 3. En relación con la eficiencia energética y la emisión de gases de efecto invernadero.

Se afirma que la producción de biocarburantes implica un alto consumo energético y en consecuencia, una alta emisión de gases de efecto invernadero.

Para dar respuesta a esta cuestión, el Ministerio de Medio Ambiente solicitó al CIEMAT (Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas) la realización de un estudio de Análisis de Ciclo de Vida comparativo del bioetanol frente a la gasolina y del biodiésel frente al gasóleo. Dichos análisis consideran los procesos de producción, distribución y uso en el Estado, de bioetanol, gasolina, biodiésel de semillas oleaginosas, biodiésel de aceites usados y gasóleo de automoción, cuantificando sus impactos en el cambio climático y en el consumo de energía a lo largo de todo el proceso.

Las conclusiones de este estudio demuestran que los biocarburantes producidos en España reducen las emisiones de gases de efecto invernadero en comparación con la gasolina y el gasóleo, y que en todos los casos tienen un balance energético mejor que el de los combustibles fósiles, por lo que ahorran energía primaria y fósil.

<u>Emissions de GEI (gases de efecto invernadero)</u>	<u>Balance energético</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>El biodiésel puro (b100) obtenido a partir de semillas oleaginosas permite reducir en un 76% las emisiones de GEI en comparación con el gasóleo.</li> <li>El biodiésel puro (b100) obtenido a partir de aceites usados permite reducir en un 91% las emisiones de GEI en comparación con el gasóleo.</li> <li>La mezcla de e85 (85% bioetanol y 15% gasolina) permite reducir en un 70% las emisiones de GEI en comparación con las gasolinas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>El biodiésel puro (b100) obtenido a partir de semillas oleaginosas permite un ahorro de energía fósil de un 75% en comparación con el gasóleo.</li> <li>El biodiésel puro (b100) obtenido a partir de aceites usados permite un ahorro de energía fósil de un 96% en comparación con el gasóleo.</li> <li>La mezcla e85 (85% bioetanol y 15% gasolina) permite un ahorro de energía fósil de un 36% en comparación con las gasolinas.</li> </ul>

#### 4. En relación con la supuesta deforestación de los bosques tropicales

Se ha acusado a los biocarburantes de la deforestación del sudeste asiático y Brasil, por sustituir los bosques tropicales por plantaciones agrícolas.

Desgraciadamente la deforestación de los bosques tropicales en países como Indonesia, Malasia o Brasil se viene produciendo desde hace años, mucho antes de que los biocarburantes comenzaran a tener el protagonismo que actualmente tienen.

En el caso de Brasil, lo cierto es que se están cortando enormes extensiones de bosque para el mercado de la madera, tras lo cual, estos terrenos quedan abandonados y los propietarios de ganado aprovechan esta circunstancia para desplazarse a estas zonas para dar pasto a sus animales. Una vez el suelo se debilita (tras tres o cuatro años), estos ganaderos abandonan estos terrenos y son los agricultores los que los aprovechan para el cultivo de soja. En ningún caso estos terrenos son utilizados para el cultivo de caña de azúcar destinado a la producción de bioetanol, entre otras cosas, porque el área amazónica no tiene buenas condiciones agronómicas para el cultivo de la caña de azúcar, debido a la alta humedad que impide la formación de sacarosa.

Según las autoridades brasileñas, el área dedicada al cultivo de la caña de azúcar es en la actualidad, de 6 millones de hectáreas, todas ellas muy alejadas de la selva amazónica.

Igualmente, el Gobierno de Brasil informa de que la extensión de tierra parcialmente disponible para la agricultura sin que afecte a la selva amazónica ni a otras áreas protegidas, alcanza los 90 millones de hectáreas, de las cuales sólo está previsto explotar 17 para la producción de caña.

Por otra parte, y en relación con la deforestación en Indonesia para el cultivo de palma, la Comisión Europea aporta el siguiente dato: mientras la producción global de aceite de palma creció entre 2001 y 2005 en casi 10 millones de toneladas, la cantidad de dicho aceite destinada a la producción de biodiésel ha sido insignificante, sólo 30.000 toneladas en 2005. Tras la crisis de las "vacas locas", la industria de alimentación animal sustituyó las grasas animales que se venían utilizando, por grasas vegetales saturadas, como el aceite de palma, creando una fuerte demanda de este producto y causando con ello, los efectos achacados erróneamente a los biocarburantes.

#### III. LOS BIOCARBURANTES DE SEGUNDA GENERACIÓN

Los biocarburantes que actualmente se producen no satisfacen todos nuestros requerimientos y eso nos obliga a pensar en una nueva remesa de biocarburantes.

Esto no quiere decir que los que actualmente tenemos, los que se denominan de 1<sup>ª</sup> generación, no deban utilizarse. Por supuesto que sí, porque gracias a ellos se está abriendo el mercado. No podemos esperar a arrancar hasta que estén disponibles los siguientes porque, de hacer esto, nunca se producirán. Al no haber mercado, nadie invertirá en su investigación y desarrollo, y en cualquier caso, llegado el momento de su utilización, tomaríamos nuevamente la decisión de esperar a tener unos mejores, los de tercera generación. En definitiva, nunca arrancaríamos.

Pero, ¿qué son los biocarburantes de 2<sup>ª</sup> generación?. La realidad es que no existe una definición oficial, por lo que me voy a permitir dar mi propia definición.

Como he indicado antes, los biocarburantes 2G deben cumplir los condicionantes que poco a poco vamos añadiendo a su utilización y que son resultado de las carencias o preocupaciones detectadas durante la utilización y producción de los biocarburantes actuales.

Hay dos grandes preocupaciones asociadas al uso de los biocarburantes. La primera, si son realmente sostenibles, y la segunda, si su producción va a distorsionar el mercado alimenticio.

La sostenibilidad no se garantiza con ser de una u otra generación, se garantiza controlando todo el ciclo productivo (incluyendo el proceso de cultivo, el transporte, el proceso industrial, etc.). Precisamente en este punto es donde pone más énfasis la nueva Directiva de Energías Renovables presentada recientemente por la Comisión Europea.

Por tanto, la sostenibilidad no nos sirve para distinguir los biocarburantes actuales de los de 2G. De hecho, contamos con biocarburantes de primera generación que a buen seguro, competirán con los de 2G en este aspecto.

En cuanto a la competencia de los biocarburantes con los productos de alimentación, en este aspecto sí que los biocarburantes de 2G deben marcar una diferencia, pues no se puede llegar a los objetivos planteados para el año 2020 con producciones a partir de cereales u oleaginosas comestibles. Deberemos empezar a utilizar materias primas no comestibles.

Ya tenemos pues la primera definición, pero vamos a terminar de completarla.

Los biocarburantes 2G serán aquellos que:

- se produzcan a partir de materias primas que

no compitan en el sector alimenticio (lignocelulosa de la madera o de cultivos herbáceos, algas, residuos forestales, etc.) y que, además, tengan un mayor rendimiento agrícola por hectárea;

- utilicen un proceso industrial nuevo y más eficiente desde el punto de vista energético y medioambiental (procesos de gasificación de biomasa y posterior reacción de Fischer-Trops, DME, etc.);
- o bien, se trate de un nuevo biocarburante con propiedades más próximas a las de los carburantes convencionales (biobutanol).

#### IV. LA NUEVA DIRECTIVA EUROPEA PARA LA PROMOCIÓN DE USO DE ENERGÍAS RENOVABLES

La Comisión Europea presentó recientemente para su aprobación por el Consejo y el Parlamento Europeos, la Propuesta de Directiva para la Promoción de uso de Energías Renovables en la que se incluyen aspectos específicos relacionados con los biocarburantes.

Esta Directiva es el fruto de un trabajo de alrededor de dos años en los que se ha escuchado a todos aquellos grupos que con una visión crítica, reclamaban cautela y racionalidad a la hora de establecer planes ambiciosos de fomento de los biocarburantes. Ha sido un debate enriquecedor que ha dado como resultado una legislación que garantiza que los biocarburantes que se vendan en Europa, sean dignos de ser vendidos por cumplir unas condiciones mínimas de sostenibilidad y de reducción en la emisión de gases de efecto invernadero.

A modo de resumen, extraigo a continuación los

puntos que a mi juicio tienen mayor interés en esta Directiva:

- Objetivo de la Directiva: Reducir la dependencia de los combustibles fósiles
- Objetivo en Energías Renovables al año 2020: 20 %
- Objetivo de Biocarburantes al año 2020: 10% (igual en todos los Estados)
- Se establecen criterios de sostenibilidad a cumplir por los biocarburantes:
  - Los biocarburantes deberán demostrar reducciones en las emisiones de gases de efecto invernadero de al menos un 35%.
  - Los biocarburantes obtenidos a partir de materias primas producidas en terrenos con alto valor de biodiversidad, áreas designadas como de protección de la naturaleza, praderas y pastos ricos en especies (sin fertilizar ni degradadas), humedales, masas forestales,... no podrán computarse.
- Se establecen valores para el cálculo de reducciones de emisiones de CO2 para cada biocarburante en función de la materia prima.
- Todas las estaciones de servicio con más de dos surtidores de gasóleo, deberán dispensar antes del 31/12/14, gasóleo con más del 5% de biodiésel.
- Los biocarburantes obtenidos a partir de residuos, material celulósico no comestible y material lignocelulósico computarán el doble que el resto de biocarburantes.

Creo que es importante destacar que todos aquellos biocarburantes que no cumplan los criterios de sostenibilidad anteriormente indicados, no podrán ser computados a la hora de justificar el porcentaje obligatorio de utilización de biocarburantes. Al no poder ser computados como biocarburantes, no podrán acogerse a los beneficios fiscales actualmente en vigor, y en consecuencia, tendrá difícil el poder competir en el mercado europeo. Podrán venderse fuera de Europa, eso no puede evitarlo una Directiva, pero no en la Unión Europea.

## V. CONCLUSIONES

Hasta hace unos años se hablaba de que el petróleo se iba a acabar y de que había que buscar una solución que permitiera sustituirlo, fundamentalmente en el sector transporte, pero se veía como algo lejano. Se iniciaron proyectos de investigación relacionados con las pilas de combustible, la utilización del hidrógeno, o la mejora de las baterías para vehículos eléctricos; pero el fin del petróleo ha llegado ya, al menos el fin del petróleo barato o fácil de extraer, y nos ha pillado un poco desprevenidos.

Es necesario aportar una solución lo antes posible y, hoy por hoy, la única solución disponible y asumible, tanto técnica como económica, es la introducción de los biocarburantes. No para sustituir el 100% del petróleo, eso sería inviable e insostenible. Los biocarburantes están llamados a cubrir una parte de la tarta. El resto deberá ser cubierto por otras soluciones: la electricidad, el GNC (gas natural comprimido), el hidrógeno, el aire comprimido, ... Ninguna de estas soluciones cubrirá el total de la demanda, nos acostumbraremos a ver vehículos de diferentes tecnologías y combustibles. Pero, repito, día de hoy la única alternativa viable y respetuosa con el medioambiente es la utilización de biocarburantes.

Se sabe cómo producirlos, se sabe cómo utilizarlos, y su aplicación, al menos en mezclas bajas, es muy sencilla pues no requiere la sustitución del parque móvil y son válidos los canales convencionales de distribución y comercialización.

Eso no quita para que, tal y como aconsejan instituciones como la Agencia Europea de Medioambiente, se evalúe el efecto que la utilización de los biocarburantes tendrá en aspectos como la utilización del suelo, el uso de fertilizantes o las necesidades de agua, porque estos estudios, realizados con rigor, permitirán fijar límites a la utilización de biocarburantes y establecer criterios de producción de los mismos. Es importante llegar a un consenso en el trozo de tarta que debe ser cubierto por los biocarburantes, y es importante que ese trozo no se quede en nada simplemente porque tenemos miedo a asumir nuevos impactos sin darnos cuenta de que llevamos décadas soportando impactos mucho mayores sin levantar la voz.

Por último, creo que es una buena noticia que la Comisión Europea haya aprovechado la oportunidad de, al mismo tiempo de establecer objetivos ambiciosos de uso de biocarburantes, introducir criterios exigentes de sostenibilidad a ser cumplidos por éstos. Es evidente que todos buscamos lo mismo, una solución viable y sostenible en el tiempo, y en este sentido, los biocarburantes lo son. Sólo nos falta ponernos de acuerdo en el límite técnico que éstos pueden asumir.

## REFERENCIAS

- Bergsma B., Kampman, H. Croezen, and M. Sevenster. (2007) Biofuels and their global influence on land availability for agriculture and nature: a first evaluation and a proposal for further fact finding. Delft, The Netherlands: CE Delft. 07.8328.03:1-84.
- Moreira, J. R. (2006) Global Biomass Energy Potential. Mitigation and Adaptation Strategies for Global Change DOI: 10.1007/s11027-005-9009-2:313-342.
- Woods, J. (2007) Sustainable Biofuel Systems: opportunities and threats. Royal Society: International Biofuel Opportunities Workshop. London, 23rd to 24th April, 2007
- UN Energy/Food and Agricultural Organization (FAO) (2007). Sustainable Energy: A Framework for Decision Makers, UN/FAO
- Análisis del ciclo de vida de combustibles alternativos para el transporte (CIEMAT)

# R eferencias

## DOCUMENTOS

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

#### ASUNTOS ACUMULADOS C-425-06 A C434-06

#### UNIÓN GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA CONTRA JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE VIZCAYA Y OTROS

#### CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA JULIANE KOKOTT DE 8 DE MAYO DE 2008

#### RESUMEN

Las conclusiones se refieren a unas cuestiones prejudiciales presentadas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco encaminadas a que el Tribunal de Justicia dilucide si las medidas adoptadas por los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma vasca en 2005 respecto del impuesto de sociedades tienen carácter selectivo (es decir, si favorecen a «determinadas empresas o producciones») y, consiguientemente, si constituyen ayudas de Estado que deben ser comunicadas a la Comisión europea (artículos 87 y 88 del Tratado CE). En concreto, tales medidas fiscales

establecen un tipo impositivo inferior al general del Estado español y unas deducciones tributarias que no se contemplan en la legislación tributaria estatal.

Estas preguntas prejudiciales se formularon tras la sentencia del Tribunal de Justicia del 6 de septiembre del 2006 (asunto C-88/03). En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia aclaró, en relación con disposiciones fiscales de la región portuguesa de las Azores, que, en el caso de medidas fiscales de una entidad regional o local, el marco de referencia para apreciar la selectividad de una medida fiscal no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro. Cuando tal entidad po-

see suficiente autonomía, un régimen que beneficia de la misma manera a todas las empresas establecidas en el territorio de dicha entidad puede constituir una medida general y no selectiva, que no cumple con los requisitos para ser una ayuda de Estado.

En opinión de la Abogada General, la tarea del Tribunal de Justicia en estos asuntos se limita a interpretar las disposiciones comunitarias en causa. En consecuencia, el órgano jurisdiccional nacional es el único competente para pronunciarse definitivamente sobre si las medidas controvertidas de los Territorios Históricos son medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado.

La Abogada General considera que procede interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, en el sentido de que las medidas tributarias de una entidad infraestatal de un Estado miembro que se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a su soberanía tributaria y que son más beneficiosas que las vigentes en el resto del territorio del Estado no favorecen a determinadas empresas o producciones si la entidad infraestatal dispone de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias legislativas en materia tributaria. Tal autonomía requiere cuatro condiciones:

1. que la entidad infraestatal tenga autonomía institucional. A este respecto, la Sra. Kokott señala que ni el tribunal remitente ni quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia tienen duda alguna sobre la autonomía institucional de los Territorios Históricos y de sus instituciones.
- 2 que el Estado central no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias territoriales (autonomía formal de configuración). Respecto a esta cuestión, la

Abogada General, sin querer inmiscuirse en la apreciación definitiva del tribunal remitente, entiende que de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia.

3. que la entidad infraestatal disponga de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios (autonomía material de configuración). Al analizar este criterio, la Sra Kokott considera que incumbe al tribunal remitente comprobar si, al elaborar la normativa tributaria, los Territorios Históricos disponen, ateniéndose a las exigencias de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico, de un margen de configuración tal que les permita perseguir objetivos propios de política económica. Además, la Sra. Kokott analiza la alegación de que los Territorios Históricos carecen de suficiente autonomía porque sus disposiciones están sometidas a un control jurisdiccional. En su opinión, mientras dicho control se limite a la observancia de los límites que las disposiciones nacionales establecen a la libertad de los legisladores territoriales para configurar su normativa y mientras dicho control no se extienda a la utilidad de las normas tributarias infraestatales, no supone una limitación adicional de la autonomía de las entidades infraestatales.
4. y que la entidad infraestatal asuma las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central (autonomía económica). La Sra. Kokott considera que para negar la au-

tonomía económica de un ente infraestatal no basta con comprobar que existe una transferencia de fondos desde el Estado central a las entidades infraestatales, sino que, además, debe existir una relación entre tales flujos económicos y la normativa tributaria infraestatal. Para poder afirmar tal relación deben cumplirse, al menos, dos requisitos. En primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios debe tenerse en cuenta como parámetro a la hora de afirmar la existencia de eventuales transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales también debe dar lugar a la correspondiente adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre los distintos niveles que integran el Estado. La Abogada General reconoce que es difícil determinar en qué medida los ingresos fiscales de los Territorios Históricos y las modificaciones resultantes de las nuevas medidas fiscales han influido en el importe de las transferencias económicas realizadas por ellos o por la Comunidad Autónoma del País Vasco al Estado. Además, la Sra. Kokott señala que las explicaciones proporcionadas por quienes han presentado observaciones dan la impresión de que la determinación del cupo obedece, en definitiva, a un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios.

En cualquier caso, según la Sra. Kokott, si el tribunal remitente concluye que las modificaciones de la cuantía de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos no han influido en el importe del cupo y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente.

**Recordatorio:** La opinión del Abogado General no vincula al Tribunal de Justicia. La función del Abogado General consiste en proponer al Tribunal de Justicia, con absoluta independencia, una solución jurídica al asunto del que se ocupa. Los jueces del Tribunal de Justicia comienzan ahora sus deliberaciones sobre este asunto. La sentencia se dictará en un momento posterior.

La Sección ibérica de Prensa e Información ha elaborado el presente documento para proporcionar una información rápida a los medios de comunicación. Su contenido no vincula al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Se adjunta el texto íntegro de las conclusiones, que se encontrará disponible en el sitio de Internet del Tribunal de Justicia a partir de las 12:00 h: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=es>

## CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. JULIANE KOKOTT

Presentadas el 8 de mayo de 2008

Asuntos acumulados C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 y C-434/06

Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA contra

Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco)

«Ayudas de Estado – Medidas fiscales adoptadas por una entidad infraestatal – Tipo reducido del impuesto de sociedades – Posibilidad de deducir el importe de determinadas inversiones – Carácter selectivo»

### I. INTRODUCCIÓN

1. Los tres Territorios Históricos de Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) y Guipúzcoa (Gipuzkoa) son entidades territoriales autónomas y constituyen en conjunto la Comunidad Autónoma del País Vasco. Conforme a sus Fueros, poseen competencias legislativas propias en materia tributaria. Basándose en estas competencias fijaron en el 32,5% el tipo del impuesto sobre sociedades para las sociedades domiciliadas en su territorio. En cambio, el tipo general del impuesto de sociedades aplicado en España es del 35%. Además, dichos Territorios han adoptado disposiciones especiales relativas al tratamiento fiscal de determinadas inversiones, que no tienen equivalente en la normativa fiscal de España.

2. En opinión de las Comunidades Autónomas vecinas de La Rioja y Castilla y León así como del sindicado Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, dicha normativa fiscal infringe normas nacionales de rango superior y constituyen una ayuda de Estado ilegal en el sentido de los artículos 87 CE y 88 CE. Por consiguiente, interpusieron un recurso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que ha presentado ante el Tribunal de Justicia siete peticiones de decisión prejudicial, de contenido esencial-

mente idéntico <sup>1)</sup>.

3. Resulta sobre todo dudoso si las medidas fiscales de los Territorios Históricos pueden favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras, es decir, si tienen carácter selectivo. Si se toma el conjunto del territorio de España como marco de referencia, se habría producido una selectividad regional. En efecto, las únicas empresas que pueden beneficiarse de las disposiciones fiscales controvertidas son las domiciliadas en una parte determinada de España, en concreto, las domiciliadas en los Territorios Históricos.

<sup>1)</sup> Asunto C-428/06, Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

Asunto C-429/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

Asunto C-430/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Álava.

Asunto C-431/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Guipúzcoa.

Asunto C-432/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales de Guipúzcoa y Diputación Foral de Guipúzcoa.

Asunto C-433/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava y Diputación Foral de Álava.

Asunto C-434/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Diputación Foral de Vizcaya y Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

4. Sin embargo, en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión <sup>2)</sup>, el Tribunal de Justicia aclaró, en relación con disposiciones fiscales de la región portuguesa de las Azores (en lo sucesivo, «sentencia Azores»), que, en el caso de medidas fiscales de una entidad regional o local, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro. Cuando tales entidades poseen suficiente autonomía, el marco geográfico de referencia puede estar constituido únicamente por su territorio. En ese caso, un régimen que beneficia de la misma manera a todas las empresas establecidas en dicho territorio puede constituir una medida general y no selectiva, que no cumple los requisitos para ser una ayuda de Estado.

5. El Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia ya se han ocupado y siguen ocupándose de las medidas fiscales de los Territorios Históricos de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa en más de cuarenta procedimientos <sup>3)</sup>. Sin embargo, las disposiciones controvertidas en el asunto principal aún no han sido objeto de ningún procedimiento. La Comisión y el Tribunal de Primera Instancia dedujeron el carácter selectivo de las medidas analizadas hasta la fecha no sólo de su ámbito territorial de aplicación, sino también de otras circunstancias que limitaban el grupo de beneficiarios de las medidas, por ejemplo, el tamaño de la empresa o el hecho de que se

tratara de una empresa de nueva creación <sup>4)</sup>.

6. En cambio, en los presentes asuntos lo único determinante es el carácter de medidas regionales de las normas fiscales. Ello proporciona al Tribunal de Justicia la ocasión de desarrollar la jurisprudencia que inició en la sentencia Azores. En concreto, debe precisar qué requisitos ha de exigirse a la autonomía de las entidades regionales y locales para poder calificar sus normas fiscales de medidas propias, no incluidas en el marco estatal.

## II. MARCO JURÍDICO

### A. Constitución española

7. En este contexto presentan especial interés las siguientes disposiciones de la Constitución española:

#### «Artículo 2

La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.

#### Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad

<sup>2)</sup> Asunto C-88/03, Rec. p. I-7115.

<sup>3)</sup> Actualmente siguen pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia los asuntos acumulados T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 y T-88/02 y los asuntos acumulados T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01.

<sup>4)</sup> Véanse las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275), apartado 146; Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385), apartado 27, y de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-346/99, T-347/99 y T-348/99, Rec. p. II-4259), apartado 52.

que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

[...]

8. El Título VIII de la Constitución se consagra a la organización territorial del Estado y contiene, entre otras, las siguientes disposiciones:

«Artículo 137

El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

Artículo 138

1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.

2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.

Artículo 139

1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte de territorio del Estado.

2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.

Artículo 143

1. En el ejercicio del derecho a la autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos.

[...]

9. Los artículos 148 y 149 enumeran las materias en las que las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias y aquellas en las que el Estado tiene competencia exclusiva. Entre las posibles competencias de las Comunidades Autónomas se encuentra, en especial, el fomento de desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional (artículo 148, apartado 1, número 13).

10. Los artículos 156 a 158 contienen disposiciones más precisas en materia financiera:

«Artículo 156

1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatu-

tos.

### Artículo 157

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

[...]

### Artículo 158.

1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios

públicos fundamentales en todo el territorio español.

2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.»

### B. Estatuto de Autonomía

11. La base constitucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco se encuentra en el Estatuto de Autonomía de 1979 <sup>51</sup>, cuyo artículo 40 le confiere una Hacienda Autónoma propia.

12. Además, el artículo 41, apartado 1, del Estatuto establece que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. El artículo 41, apartado 2, establece los siguientes principios y bases del régimen de Concierto:

«a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades den-

<sup>51</sup> Aprobado por la Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas 3/1979, de 18 de diciembre de 1979 (publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1979; se puede consultar en: [http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/es/contenidos/informacion/estatuto\\_guernica/es\\_455/estatu\\_com\\_c.html](http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/es/contenidos/informacion/estatuto_guernica/es_455/estatu_com_c.html)).

tro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por ley.

b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

c) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decide aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por ley con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmen-

te en el Concierto.

f) El régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.»

### C. Concierto económico

13. El Concierto Económico entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y España, de 2007 <sup>6)</sup>, aplicable en el presente asunto, sustituye al concierto precedente, de 1981. Los artículos 2 a 4 del Concierto Económico establecen los principios generales que deben observar los Territorios Históricos al elaborar la normativa tributaria:

#### «Artículo 2. Principios generales

Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

<sup>6)</sup> Aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (publicada en el BOE nº 124, de 24 de mayo de 2002; se puede consultar en: [http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/es/contenidos/informacion/concierto\\_economico/es\\_467/concierto\\_c.html.](http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/es/contenidos/informacion/concierto_economico/es_467/concierto_c.html.))

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

### *Artículo 3. Armonización fiscal*

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y

servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

### *Artículo 4. Principio de colaboración*

Uno. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.

De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones.

Dos. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Tres. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.»

14. El artículo 14, apartado 1, regula el reparto de la competencia tributaria en materia del impuesto sobre sociedades en los siguientes términos:

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

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sujetos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.»

15. Los artículos 48 a 60 del Concierto Económico regulan las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco. Los artículos 48 a 50 son del siguiente tenor:

*«Artículo 48. Principios generales*

Las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán por los siguientes principios:

Primero. Autonomía fiscal y financiera de las Instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias.

Segundo. Respeto de la solidaridad en los términos previstos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Tercero. Coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.

Cuarto. Contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma, en la forma que se determina en el presente Concierto Económico.

Quinto. Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de Entidades locales corresponderán a las Instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común.

*Artículo 49. Concepto de cupo*

La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los

correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco.

*Artículo 50. Periodicidad y actualización del cupo*

Uno. Cada cinco años, mediante ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, se procederá a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el presente Concierto, así como a aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

Dos. En cada uno de los años siguientes al primero, la Comisión Mixta del Concierto Económico procederá a actualizar el cupo mediante la aplicación de la metodología aprobada en la ley a que se refiere el apartado anterior.

Tres. Los principios que configuran la metodología de determinación del cupo contenida en el presente Concierto, podrán ser modificados en la Ley de Cupo, cuando las circunstancias que concurren y la experiencia en su aplicación así lo aconsejen.»

16. Conforme a los artículos 63 y 64, la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico podrá ser evaluada con carácter previo a su publicación por la Comisión de coordinación y

Evaluación Normativa. A instancias de alguno de sus miembros la Comisión analizará las objeciones formuladas a la normativa propuesta e intentará propiciar un acuerdo.

*D. Ley quinquenal del cupo 2002-2006*

17. Mediante la Ley 13/2002 <sup>71</sup>, de 23 de mayo, se aprobó la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006. Entre otras disposiciones, contiene las siguientes.

*«Artículo 3. Determinación del cupo del año base*

El cupo líquido del año base del quinquenio 2002-2006 se determinará por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones, todo ello en los términos previstos en los artículos siguientes.

*Artículo 4. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma*

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fija-

<sup>71</sup> Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006 (BOE nº 124, de 24 de mayo de 2002, p. 18636; se puede consultar en: [www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto\\_quinquenal/es\\_4177/adjuntos/CAST.pdf](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf).

da en los correspondientes Reales Decretos.

[...]

#### *Artículo 5. Ajustes*

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 14 y 15 siguientes, las cifras que resulten de la imputación a que se refiere el número cuatro del artículo anterior se ajustarán para perfeccionar la estimación de los ingresos por impuestos directos imputables al País Vasco y al resto del Estado según lo establecido en el artículo 55 del Concierto.

[...]

#### *Artículo 6. Compensaciones*

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:

- a) La parte imputable de los tributos no certificados.
- b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.
- c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado.

[...]

#### *Artículo 7. Índice de imputación*

El índice de imputación al que se refieren los artículos 4 y 6 precedentes, determinado básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, es el 6,24% para el quinquenio en curso.»

18. Otras disposiciones de esta Ley regulan las adaptaciones del cupo, que deben efectuarse en los años subsiguientes tomando como base el año 2002.

#### *E. Normativa vasca*

19. El régimen financiero y tributario establecido por las disposiciones reproducidas se completa con la Ley del País Vasco 27/1983, de 25 de noviembre de 1983. En ella se fija la parte de los ingresos fiscales que los Territorios Históricos deben abonar al País Vasco una vez deducido el cupo que ha de abonarse al Estado.

20. Además, la Ley del País Vasco 3/1989, de 30 de mayo, creó un Órgano de Coordinación Tributaria dentro del País Vasco. Este órgano emite informes sobre los proyectos de disposiciones tributarias de los Territorios Históricos.

#### *F. Las normas controvertidas de los Territorios Históricos*

21. Los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06 se refieren a la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio <sup>8)</sup> de la siguiente forma:

- el artículo 2, apartado 4, modifica el artículo 29 de la Norma Foral 3/1996 fijando el tipo del impuesto sobre sociedades, con carácter general en el 32,5%;

<sup>8)</sup> En ellos los demandantes del procedimiento principal en los asuntos C-428/06 y C-429/06 solicitan la anulación del artículo 2, apartados 4, 6 y 7 de la Norma Foral, mientras que, en el asunto C-434/06, la única disposición controvertida es el artículo 2, apartados 4 y 6.

- el artículo 2, apartado 6, modifica el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10% del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad;
- el artículo 2, apartado 7, modifica el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996. Conforme a dicha disposición los sujetos pasivos pueden deducir de la cuota líquida el 10% de las cantidades que, procedente del resultado contable del ejercicio, se destinen a una reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.

22. De esta forma, el impuesto de sociedades aplicable en Vizcaya difiere del tipo general del impuesto sobre sociedades, del 35% <sup>9)</sup>. Las deducciones permitidas por los artículos 37 y 39 de la Norma Foral 3/1996 no existen en la Ley española del impuesto sobre sociedades.

23. El objeto de los asuntos C-430/06 y C-433/06 es el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava, cuyo artículo único, en sus apartados 4 y 5, modifica los artículos 29 y 37 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio. El contenido de la norma impugnada es el mismo que el de las disposiciones de Vizcaya impugnadas.

24. Por último, los asuntos C-431/06 y C-

<sup>9)</sup> Véase el artículo 28, apartado 1, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

432/06 se refieren al Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, cuyo artículo único modifica, en sus apartados 3 y 4, los artículos 29 y 37 de la Norma Foral del impuesto sobre sociedades 7/1996, de 4 de julio. El contenido de la norma impugnada es el mismo que el de las normas de los demás Territorios Históricos impugnadas.

### III. ANTECEDENTES DE HECHO Y CUESTIONES PREJUDICIALES

25. Ya antes de que se adoptaran las disposiciones controvertidas en los procedimientos principales existía una normativa similar en los tres Territorios Históricos. Sin embargo, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo declaró la nulidad de pleno Derecho de dichas disposiciones (recurso de casación nº 7893/1999) <sup>10)</sup>. Para ello, analizó las Normas Forales desde el punto de vista de los principios constitucionales de la autonomía, la igualdad de trato, la unidad del Estado y la solidaridad, así como de la competencia y de la libertad de establecimiento. En su análisis destacó que los principios citados no excluían toda tributación en los Territorios Históricos que divergiera del régimen tributario general. En efecto, también había que tener en cuenta la autonomía que la Constitución garantiza a dichos Territorios. Por otra parte, consideró que si las diferencias constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, exceden de lo permitido por la Constitución.

26. A continuación, el Tribunal Supremo, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, analizó cada una de las disposiciones y llegó a la conclusión de que el tipo reducido, la norma que permite la deducción

<sup>10)</sup> Anexo 8 de las observaciones de la Comisión.

de determinadas inversiones en bienes de equipo y las reservas extraordinarias constitúan ayudas de Estado. El Tribunal Supremo anuló estas y otras disposiciones debido a que no se habían notificado a la Comisión, con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3, sin plantear al Tribunal de Justicia ninguna cuestión prejudicial.

27. Comoquiera que los Territorios Históricos adoptaran a continuación las disposiciones controvertidas en el procedimiento principal, que presentaban el mismo contenido, las comunidades Autónomas vecinas de La Rioja y Castilla y León así como la UGT-RIOJA volvieron a impugnarlas ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Dicho Tribunal, habida cuenta de la sentencia Azores del Tribunal de Justicia, recaída en el ínterim <sup>111</sup>, consideró necesario solicitar una decisión prejudicial y, mediante autos de 20 de septiembre de 2006, preguntó, con carácter prejudicial, en los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06:

«Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A), 37 y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.»

28. Las cuestiones prejudiciales en los demás asuntos se refieren a disposiciones paralelas de Ála-

va (C-430/06 y C-433/06) y Guipúzcoa (C-431/06 y C-432/06), pero, por lo demás, tienen el mismo tenor.

29. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia, de 30 de noviembre de 2006, se acordó la acumulación de los asuntos.

30. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad de Castilla y León, la Diputación Foral de Guipúzcoa, la Confederación Empresarial Vasca (Confebask), los Gobiernos español, italiano y del Reino Unido y la Comisión de las Comunidades Europeas formularon observaciones. Además, las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, la Diputación Foral de Álava, la Diputación Foral de Vizcaya y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao manifestaron su punto de vista de manera conjunta.

## IV. ANÁLISIS JURÍDICO

### A. Admisibilidad de la cuestión prejudicial

31. En un primer momento, UGT-RIOJA y la Comunidad Autónoma de La Rioja objetaron la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial. La primera de ellas alegó a este respecto que la Norma Foral 7/2005 de las Juntas Generales de Vizcaya ya se ha declarado nula y no se aplica. La Comunidad Autónoma de La Rioja afirmó que las disposiciones de los tres Territorios Históricos controvertidas han sido declaradas nulas de pleno Derecho mediante auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de noviembre de 2005 (ratificado mediante auto de 17 de marzo de 2006) recaídos en el incidente de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

<sup>111</sup> Citada en la nota 3.

32. Sin embargo, poco antes de la vista oral, ambas partes desistieron de su excepción de inadmisibilidad. La información respecto al estado en que se encuentran los citados procedimientos judiciales, que las citadas partes aportaron en respuesta a preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia no aclaran la situación. Las disposiciones, impugnadas en la vía de medidas cautelares, parecen no ser aplicables en parte, aunque las correspondientes resoluciones respecto a algunas Normas Forales no son firmes.

33. A este respecto debe señalarse, en primer lugar, que el desistimiento de la excepción de inadmisibilidad no tiene ninguna relevancia, puesto que el Tribunal de Justicia también debería apreciarla de oficio. El hecho de que las normas controvertidas hayan sido eventualmente anuladas o no se apliquen podría hacer dudar de la necesidad de plantear la cuestión prejudicial.

34. Es jurisprudencia reiterada que, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales prevista en el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto pendiente ante él, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia **12)**.

35. Por lo tanto, cuando las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales versan sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está

**12)** Sentencias de 15 de diciembre de 1995, *Bosman* (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 59; de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (C-28/95, Rec. p. I-4161), apartado 24, y de 29 de enero de 2008, *Promusicae* (C-275/06, Rec. p. I-0000), apartado 36.

obligado, en principio, a pronunciarse, salvo que resulte evidente que la petición de decisión prejudicial pretende, en realidad, que este Tribunal se pronuncie sobre un litigio inventado o formule opiniones consultivas respecto a cuestiones generales o hipotéticas, que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio, o que el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera adecuada a las cuestiones planteadas **13)**.

36. En los procedimientos principales, aún pendientes, los demandantes impugnan las normas de los Territorios Históricos. En este marco el tribunal remitente plantea una cuestión de interpretación del artículo 87 CE. No existen indicios de que los litigios hayan perdido su objeto o tengan carácter hipotético porque en otro procedimiento se haya decretado la nulidad de las disposiciones. En cualquier caso, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuya apreciación es determinante, ha planteado la cuestión al Tribunal de Justicia a pesar de que, según la información proporcionada por las partes, la validez de las disposiciones haya sido puesta en entredicho en un procedimiento de medidas cautelares precisamente por dicho Tribunal. Incumbe al tribunal remitente, y no al Tribunal de Justicia, apreciar las consecuencias de las resoluciones dictadas en dicho contexto conforme al Derecho procesal interno **14)**.

37. Confebask considera además innecesario plantear la cuestión prejudicial porque entiende que la respuesta se desprende claramente de la senten-

**13)** *Sentencia Promusicae* (citada en la nota 13), apartado 37.

**14)** En este sentido, véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, *Orfanopoulos y Oliveri* (C-482/01 y C-493/01, Rec. p. I-5257), apartado 42; de 30 de junio de 2005, *Tod's y Tod's France* (C-28/04, Rec. p. I-5781), apartado 14, y de 12 de enero de 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, Rec. p. I-589), apartado 21.

cia Azores. Afirma que el Tribunal de Justicia también puede resolver mediante auto, con arreglo al artículo 104, apartado 3, de su Reglamento de Procedimiento. Sin embargo, ello no constituye una excepción de inadmisibilidad en sentido estricto. En efecto, en los casos a los que se aplica el procedimiento contemplado en el artículo 104, apartado 3 del Reglamento de Procedimiento, la cuestión prejudicial no es inadmisible, sino que puede responderse en un procedimiento simplificado. Sin embargo, no hay motivo para aplicar esta disposición, puesto que la respuesta a la cuestión prejudicial no se deduce claramente de la jurisprudencia y suscita alguna duda razonable.

38. Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

#### *B. Sobre la cuestión prejudicial*

39. El tribunal remitente desea fundamentalmente averiguar en qué circunstancias las medidas tributarias de entidades infraestatales que sean más beneficiosas a las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro tienen carácter selectivo y, consiguientemente, constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, que han de ser notificadas a la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3.

40. Antes de analizar detalladamente, teniendo en cuenta los hechos del procedimiento principal, en qué circunstancias ha de considerarse que una medida tributaria es selectiva, me gustaría recordar los rasgos fundamentales de la sentencia Azores.

#### **1. La sentencia Azores**

41. En la sentencia Azores el Tribunal de Justicia analizó por primera vez de manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias.

Para ello tomó como punto de partida, en primer lugar, la jurisprudencia reiterada relativa al criterio de selectividad. Conforme a dicha jurisprudencia, el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen <sup>15)</sup>.

42. En principio, los impuestos no constituyen una ventaja, sino una carga. Sin embargo, las medidas tributarias pueden constituir una ayuda cuando, en determinados supuestos, el Estado recauda tributos menores a los que recaudaría normalmente o no impone ningún gravamen. Puesto que el concepto de ayuda es más general que el de subvención, comprende también la reducción de las cargas que normalmente recaen sobre una empresa <sup>16)</sup>. Por tanto, para apreciar el carácter de ayuda de una medida tributaria, es preciso contar con un marco de referencia «normal», del que difiera de manera selectiva la normativa controvertida <sup>17)</sup>. Una diferenciación en la tributación está justificada cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben <sup>18)</sup>.

<sup>15)</sup> Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 54, que se remite a las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Rec. p. I-8365), apartado 41; de 29 de abril de 2004, GLL Insurance y otros (C-308/01, Rec. p. I-4777), apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, Heiser (C-172/03, Rec. p. I-1627), apartado 40.

<sup>16)</sup> Véanse las sentencias de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad (30/59, Rec. pp. 1 y ss., especialmente p. 43); de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), apartado 13, y de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade (C-200/97, Rec. p. I-7907), apartado 34.

<sup>17)</sup> Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 56.

<sup>18)</sup> Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 3, que se remite a las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión (173/73, Rec. p. 709), apartado 33, y de 15 de diciembre de 2005, Unicredit Italiano (C-148/04, Rec. p. I-11137), apartado 51.

<sup>19)</sup> Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 58.

43. La novedad decisiva de la sentencia Azores es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia. Al contrario, consideró posible que el territorio de una entidad infraestatal constituyera por sí solo el marco de referencia cuando dicha entidad fuera suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro **19)**.

44. En su jurisprudencia anterior relativa a las ayudas concedidas por entidades territoriales, el Tribunal de Justicia insistió sobre todo en que dichas ayudas había que imputarlas a los Estados **20)**. Basándose en esta jurisprudencia, la práctica seguida hasta esa fecha por la Comisión consiste en considerar medidas selectivas a las normativas que no fueran aplicables al conjunto del territorio del Estado miembro, aunque hayan sido adoptadas por entidades territoriales **21)**.

45. En la sentencia Azores, para definir el marco de referencia con objeto de calificar un tipo impositivo reducido aplicado en una parte del territorio de un Estado miembro, el Tribunal de Justicia, partiendo de las conclusiones del Abogado General Geelhoed **22)**, distinguió tres situaciones:

**20)** Sentencia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión [248/84, Rec. p. 4013], apartado 17; véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas el 1 de julio de 1999 en los asuntos Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (auto de 16 de febrero de 2000, C-400/97, C-401/97 y C-402/97, Rec. p. 11073), apartado 31. Dichas conclusiones fueron retomadas en gran parte por el Tribunal de Justicia en la Sentencia Azores (véase el apartado 55 de esta sentencia, citada en la nota 3).

**21)** Véase la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (DO 2003, L 150, p. 52, puntos 26 a 32), controvertida en el asunto Azores, y la Decisión 2005/261/CE de la Comisión, de 30 de marzo de 2004, sobre el régimen de ayudas que el Reino Unido tiene previsto ejecutar con respecto a la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar (DO L 85, p. 1, puntos 102 a 109), contra las cuales Gibraltar y el Reino Unido han interpuesto sendos recursos de nulidad que están pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia (T-211/04 y T-215/04).

**22)** Conclusiones de 20 de octubre de 2005 presentadas en el asunto Portugal/Comisión (citado en la nota 3), puntos 50 a 54.

- El Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional (*situación 1*).
- El Estado central ha transferido la competencia tributaria a todas las entidades locales de un determinado nivel, que están facultadas para fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia (*situación 2*).
- Una entidad infraestatal, en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas del poder central y de las que no disponen otras entidades (asimetría), un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia (*situación 3*).

46. En la *situación 1* la medida es indudablemente selectiva. Puesto que la totalidad del territorio del Estado determina tanto el nivel nacional general como la divergencia regional, el marco de referencia sólo puede estar constituido por el conjunto del Estado.

47. En la *situación 2* no existe una «tributación normal» aplicable a todo el territorio del Estado, de la que difiera la normativa de cada una de las entidades territoriales de manera favorable para el contribuyente. Por ese motivo, las respectivas normativas locales coexisten de manera aislada y no son selectivas **23)**.

**23)** Véanse las conclusiones para la sentencia Azores (citadas en la nota 23), punto 53. En el mismo sentido se pronuncia la Comisión [Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, DO 1998, C 384, p. 3, punto 16, e Informe sobre la aplicación de la Comunicación de 9 de febrero de 2004, C(2004) 434, punto 33]. Por ese motivo, en la doctrina no se considera selectivo, por ejemplo, el régimen alemán del impuesto sobre actividades económicas, en el que los tipos impositivos los fijan los ayuntamientos (R.M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, p. 167).

48. Esta situación se asemeja a la relación de las normativas fiscales de los Estados miembros entre sí. Puesto que los impuestos directos son competencia de los Estados miembros **24)**, los tipos del impuesto de sociedades no están armonizados y difieren considerablemente de un Estado miembro a otro. Mientras que el tipo impositivo en Bulgaria y Chipre es solamente del 10%, la media comunitaria es de aproximadamente el 25% **25)**. Aunque las diferencias en los tipos impositivos influyen en la competencia, los tipos especialmente bajos que se aplican a todas las empresas de un Estado miembro no tienen carácter de ayuda, puesto que en la Comunidad no existe un régimen tributario único.

49. La *situación 3* se caracteriza por un reparto de competencias asimétrico. En algunos territorios, las entidades infraestatales disponen de competencias determinadas, que en el resto del territorio del Estado están atribuidas al Estado central. En este caso lo determinante será el grado de autonomía normativa de que dispongan las entidades infraestatales.

50. Si el Estado central determina efectivamente el contenido de las disposiciones infraestatales y/o asume las correspondientes consecuencias económicas, no existe una auténtica autonomía. La normativa infraestatal debe imputarse al Estado central. Es-

tas normas generales constituyen el parámetro aplicable a la hora de apreciar si la normativa infraestatal confiere una ventaja selectiva. Si se tomara como marco de referencia el territorio de la entidad infraestatal únicamente porque, desde un punto de vista formal, la normativa ha sido adoptada por la entidad infraestatal, los Estados miembros podrían eludir fácilmente la prohibición de conceder ayudas de Estado. Bastaría con que trasfieran solo formalmente a las entidades infraestatales la competencia para adoptar las correspondientes normas **26)**.

51. Si, por el contrario, la medida controvertida de la entidad infraestatal se adopta en ejercicio de competencias autónomas suficientes, la *situación 3* sería comparable a la *situación 2*: las normas de varios legisladores que actúan dentro de su ámbito de competencia propio –en el presente asunto, el Estado central y las entidades locales– coexisten sin un marco de referencia común.

52. El Tribunal de Justicia, siguiendo la propuesta del Abogado General Geelhoed **27)** supeditó la existencia de autonomía suficiente a la concurrencia de tres requisitos acumulativos:

- La entidad infraestatal que adopta la norma cuenta con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del Gobierno central – *autonomía institucional*.
- Las normas son adoptadas sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido – *autonomía en materia de procedimiento*.

**24)** Véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837), apartado 29; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartado 40, y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec. p. I-11673), apartado 36.

**25)** Estos datos se han extraído del estudio de Eurostat, *Taxation trends in the European Union, 2007*, p. 32, cuadro I-6, (se puede consultar en: [www.ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/Structures2007.pdf](http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf)).

**26)** Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Saggio Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (citadas en la nota 21), punto 37.

**27)** Véase el punto 54 de las conclusiones Azores (citadas en la nota 23), punto 54.

- Las consecuencias económicas de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central – *autonomía económica*.

## 2. Aplicación de los criterios de la sentencia Azores a las medidas de los Territorios Históricos

53. Al igual que sucedía en el asunto Azores, parece que, en el caso de los Territorios Históricos, cabe afirmar la existencia de un reparto de competencias asimétrico en el sentido de la situación 3. En efecto, también en España la potestad de adoptar normas en materia tributaria es, en principio, competencia del Estado central. A diferencia de las demás entidades infraestatales, los Territorios Históricos son los únicos que poseen competencias en esta materia **28**). Por tanto, el hecho de que las disposiciones tributarias controvertidas en los procedimientos principales deban ponerse en relación con las normas aplicables en el resto de España o, por el contrario, deban ser consideradas normas autónomas, dependerá decisivamente de la autonomía con que cuenten dichos Territorios al ejercer sus competencias.

### a) Consideración previa

54. Con carácter previo me gustaría recordar que, conforme al artículo 6 TUE, apartado 1, la Unión respeta la identidad nacional de sus Estados miembros. Ello implica que la Unión no afecta al ordenamiento constitucional de un Estado miembro, sea centralizado o federal, y, en principio, tampoco

**28**)Además de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, la Comunidad Autónoma de Navarra también cuenta con las correspondencias competencias en materia tributaria, por razón de sus Fueros.

influye en el reparto de competencias dentro de un Estado miembro. La nueva redacción que el Tratado de Lisboa ha dado a esta disposición hace hincapié expresamente en el respeto de las estructuras constitucionales de los Estados miembros por parte la Unión **29**).

55. Ahora bien, conforme a una jurisprudencia reiterada, un Estado miembro no puede invocar disposiciones, prácticas ni situaciones de su ordenamiento jurídico interno, incluidas las resultantes de la estructura constitucional de dicho Estado, para justificar el incumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario **30**).

56. En la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia estableció un equilibrio adecuado entre estos dos principios. Por una parte, respeta la autonomía que la Constitución del correspondiente Estado miembro concede a sus entidades territoriales. En efecto, si el mero hecho de que el ámbito de aplicación territorial de una medida tributaria infraestatal sea limitado permitiera afirmar el carácter selectivo de una medida, la autonomía que concede a la entidad territorial la Constitución nacional quedaría gravemente en entredicho. Cualquier medida infraestatal más favorable que las medidas tributarias del Estado central que cumpliera, además, los demás requisitos para constituir una ayuda de Estado y que traspasara el umbral de *minimis*, debería ser autorizada por la Comisión. Esta autorización sólo se

**29**)Artículo 3 UE bis, apartado 2, primera frase (tras la nueva numeración, artículo 4 UE), en la versión del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa, el 13 de diciembre de 2007 (DO C 306, p. 1) establece:

«La Unión respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional.»

**30**)Véase, en particular, la sentencia de 1 de abril de 2008, *Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon* (C-212/06, Rec. p. 10000), apartado 58 y jurisprudencia allí citada.

concedería si concurriera un motivo de justificación, como por ejemplo, que las ayudas estuvieran destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones atrasadas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

57. Por otra parte, al exigir que el legislador territorial sea autónomo, se garantiza que los Estados miembros no se atrincheren en su ordenamiento constitucional y puedan eludir la prohibición de ayudas impuesta por el artículo 87 CE transfiriendo competencias legislativas de manera meramente formal.

58. Al aplicar los criterios desarrollados en la sentencia Azores a los presentes asuntos deberá tenerse en cuenta este equilibrio.

59. Sin embargo, hay dos elementos que distinguen los asuntos presentes del asunto Azores. En primer lugar, la situación procesal es distinta: la sentencia Azores se dictó a raíz de un recurso de nulidad interpuesto por Portugal con arreglo al artículo 230 CE, apartado 1, contra una decisión de la Comisión. Por consiguiente, tuvo que ser el propio Tribunal de Justicia quien se pronunciara definitivamente sobre si la Comisión había conseguido acreditar que la medida controvertida constituía una ayuda de Estado.

60. En cambio, en los presentes procedimientos prejudiciales con arreglo al artículo 234 CE, la tarea del Tribunal de Justicia se limita a interpretar el artículo 87 CE, apartado 1. Aunque, para ello, haya de tener en cuenta la situación específica de los procedimientos principales, el órgano jurisdiccional nacional sigue siendo el único competente para pronunciarse definitivamente sobre si las medidas controvertidas de los Territorios Históricos son medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado **31**). Por tanto, la cuestión prejudicial, mediante

**31**)En este sentido, véase también la jurisprudencia citada en la nota 13.

la que se solicita que el Tribunal de Justicia valore las medidas concretas, debe ser interpretada tal como las he formulado en el punto 39 de estas conclusiones.

61. En segundo lugar debe tenerse en cuenta que se había conferido a las Azores la competencia para reducir el tipo impositivo nacional con el fin de compensar las desventajas estructurales que sufrían las empresas de la región debido a su insularidad **32**). Para que la reducción de los tipos impositivos no debilitara, al mismo tiempo, la situación económica de la región, el Estado central compensaba la merma de ingresos fiscales que se derivaba de dichas reducciones. De ello dedujo el Tribunal de Justicia que, en último término, no era la región quien asumía la responsabilidad económica de las normativas fiscales regionales, sino el Estado central, y, consiguientemente, tomó el nivel tributario general del Estado como marco de referencia a la hora de apreciar el carácter selectivo del tipo impositivo regional **33**).

62. No resulta evidente que las medidas fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco tengan por objeto compensar desventajas estructurales, geográficas o de otro tipo, similares. Al contrario, las condiciones generales de tributación, más ventajosas que las aplicables con carácter general, están destinadas a incentivar de manera especial el establecimiento de empresas en determinado territorio. Pero, al mismo tiempo, la lógica interna del sistema no prevé, a diferencia de lo que ocurría en el caso

**32**)Así lo reconoció, en principio, la Comisión, que, basándose en el artículo 87 CE, apartado 3, consideró que la reducción tributaria estaba, en parte justificada. Lo único que censuraba era que las reducciones de los tipos del impuesto también se aplicaban a las empresas que operan en el sector financiero, al que la insularidad no afecta de la misma manera (véase la sentencia Azores, citada en la nota 3, apartados 27 y 28).

**33**)Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartados 71 y ss.

de las Azores, que el Estado central compense la merma de ingresos fiscales que se deriva de las ventajas fiscales.

63. Por último, cabe afirmar que, de hecho, las normas controvertidas se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a la soberanía tributaria de los Territorios Históricos. En este contexto, la Comisión alega que, en parte, los Territorios Históricos también gravan ingresos obtenidos fuera ellos y, en parte, no se gravan ingresos obtenidos en dichos Territorios.

64. Esta circunstancia se debe a que el reparto de competencias tributarias entre el Estado central y el País Vasco conforme al artículo 14, apartado 1, del Concierto Económico se realiza esencialmente en función del domicilio fiscal de la empresa. Los ingresos que no se obtengan en el lugar de domicilio quedan, no obstante, sometidos, dentro de ciertos límites, a la tributación correspondiente a su domicilio fiscal. En cambio, no existe, de manera general, una sujeción al tributo por obligación real para centros de actividad en el lugar en que estén establecidos, vinculada a una deducción del impuesto o a una exención de los ingresos en el lugar del establecimiento principal de la empresa. Este aspecto distingue el reparto de competencias tributarias de las normas usuales en Derecho Internacional Tributario. Pero de ello no se deduce que la tributación en el País Vasco sea selectiva. Al contrario, se aplica indistintamente a todas las empresas sometidas a su normativa fiscal conforme al reparto de competencias tributarias.

b) Alcance objetivo de la autonomía política y económica

65. Según la Comisión, en la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia exige practicar un examen en dos fases para comprobar la autonomía de las enti-

dades infraestatales. En un primer momento debe examinarse si dicha entidad «desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas» <sup>34)</sup>. Una vez comprobado que ello es así, hay que verificar si concurren los tres requisitos de autonomía a que se refiere el apartado 67 de la sentencia.

66. Afirma que, de hecho, los Territorios Históricos disponen únicamente de competencias muy reducidas a la hora de fijar las condiciones marco para la economía. Es cierto que, conforme al artículo 41 del Estatuto de Autonomía, pueden regular el régimen tributario. Sin embargo, apenas pueden influir en el destino de lo recaudado. Al contrario, deben transferir una gran parte de los ingresos fiscales a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado. Por consiguiente, entiende que ello basta para afirmar que no cuentan con suficiente autonomía.

67. Hay que convenir con la Comisión en que la situación competitiva de las empresas no depende únicamente del marco normativo tributario, y está influida por otros muchos factores de localización, como, por ejemplo, la posibilidad de disponer de mano de obra cualificada, la configuración del Derecho laboral y de la Seguridad Social, o las infraestructuras. Sin embargo, ello no implica forzosamente que sólo pueda afirmarse la existencia de «suficiente autonomía» en los casos en que una entidad infraestatal disponga de competencias tan amplias que pueda influir en todos esos factores.

68. Actualmente ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. Tienen que llevar a cabo su política económica atendiendo a los principios del artículo 98 CE y coordinarla en el seno del Consejo, conforme a lo dispuesto en el artículo 99

<sup>34)</sup> Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 58.

CE. Numerosas normas determinantes para elegir la localización de la empresa, relativas, por ejemplo, al Derecho laboral, a la normativa medioambiental, a las normas de contratación pública, o a la protección de la propiedad intelectual están armonizadas a nivel comunitario. En algunos ámbitos, por ejemplo, la agricultura, el comercio exterior y el tráfico, la política nacional está supeditada, además, a las políticas comunes.

69. Analizando con más precisión los pasajes decisivos de la sentencia Azores, que la Comisión sólo reproduce en extracto, se comprueba claramente que el Tribunal de Justicia se refería a la autonomía en la adopción de las medidas concretas, y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica, en general. Así, consideró posible que «una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante *las medidas que adopte* <sup>35)</sup>, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas» <sup>36)</sup>. Al expresarse en estos términos, el Tribunal de Justicia se refería evidentemente a la normativa tributaria controvertida en el asunto Azores.

70. Si fuera acertada la interpretación que la Comisión hace de la sentencia Azores, no podría comprenderse por qué el Tribunal de Justicia no negó la existencia de autonomía en dicho asunto por el mero hecho de que las competencias regionales se limitaban a la adaptación del tipo impositivo. En lugar de hacerlo así, comprobó en el caso concreto si dicha región, al ejercer la citada competencia, actuaba de manera autónoma desde el punto de vista institucional, procesal y económico.

<sup>35)</sup> *La cursiva es mía.*

<sup>36)</sup> Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 58.

71. Por consiguiente, hay que rechazar la tesis de la Comisión.

c) ¿Cuál es el auténtico marco de referencia: cada uno de los Territorios Históricos o la Comunidad Autónoma del País Vasco?

72. Al apreciar si las medidas controvertidas tienen carácter selectivo y comprobar la autonomía de las respectivas entidades territoriales se suscita, en primer lugar, la cuestión de si lo que debe contraponerse al Estado central es la Comunidad Autónoma del País Vasco en su conjunto o los tres Territorios Históricos.

73. Conforme al artículo 41, apartado 1, del Estatuto de Autonomía, el establecimiento del régimen tributario, que, como se ha señalado, es el objeto principal del presente procedimiento, es competencia de los Territorios Históricos. Es a las instituciones competentes de dichos Territorios a quienes se imponen los principios y bases contemplados en los artículos 2 a 4 del Concierto Económico. Los Territorios Históricos intercambian directamente con la administración del Estado central datos relativos a la recaudación de los tributos y designan representantes para la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 63 y 64 del Convenio Económico. Todo ello obliga a examinar la autonomía de cada uno de los Territorios Históricos.

74. Sin embargo, resulta llamativo que la coordinación dentro del País Vasco dé lugar a que las Normas Forales de los tres Territorios Históricos sean, en gran parte, idénticas. Por ese motivo cabría dudar de la autonomía normativa de cada uno de los Territorios. En este contexto hay que distinguir dos supuestos:

- La coordinación interna obliga de hecho o de Derecho a los Territorios Históricos a adoptar normas uniformes, siendo la coordinación independiente de las exigencias del Estado central.
- En el marco de la coordinación, los Territorios Históricos están vinculados a las exigencias de la Comunidad Autónoma, que, a su vez, han de atenerse a las exigencias del Estado central.

75. En el primer supuesto, son, sobre todo, los Tres Territorios y, posiblemente, también la Comunidad Autónoma, quienes ejercen, conjuntamente, la soberanía tributaria. En ese caso, la coordinación interna de la actividad legislativa posiblemente limite la autonomía de los Territorios Históricos entre sí, pero no la autonomía (común) frente al Estado central. Sin embargo, a la hora de comprobar si una normativa tributaria aplicable indistintamente a todas las empresas de una entidad infraestatal es selectiva, lo único determinante es la relación entre el Estado central y dicha entidad. Por tanto, habría que comprobar si los Territorios Históricos, actuando conjuntamente o los Territorios Históricos junto con la Comunidad Autónoma disponen, en conjunto de suficiente autonomía frente al Estado central.

76. En cambio, en el segundo supuesto, las exigencias impuestas indirectamente por el Estado central podrían entredicho la autonomía de los Territorios Históricos. Incumbe el órgano jurisdiccional nacional aclarar cuál de los dos supuestos se produce en el procedimiento principal y extraer de ello las correspondientes consecuencias.

77. Por último también cabe imaginar que la Comunidad Autónoma del País Vasco puede influir en la actividad legislativa en materia tributaria de los Territorios Históricos de manera tal que en una

parte del País Vasco existieran condiciones más ventajosas que en otras. En ese supuesto, podría afirmarse la existencia de medidas selectivas, en las que el marco de referencia no sería el Estado central, sino el País Vasco. Sin embargo, la información de que dispone el Tribunal de Justicia no proporciona indicios de que así ocurra.

d) Aplicación de cada uno de los criterios

78. Ni el tribunal remitente ni quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia tienen duda alguna sobre la autonomía institucional de los Territorios Históricos y de sus instituciones. Por tanto, no es preciso seguir analizando si se cumple este criterio. Las objeciones de las demandantes en los procedimientos principales y de la Comisión sólo se refieren a la autonomía procesal y económica de los Territorios Históricos.

79. En este contexto, la Comisión, por lo que se refiere a la autonomía procesal, distingue acertadamente entre dos aspectos. El primero de ellos, que también podría denominarse autonomía puramente procedural, se refiere a la libertad de las entidades infraestatales para adoptar normas tributarias en un procedimiento en el que el Gobierno central no tiene poder alguno para intervenir o, al menos para intervenir de manera decisiva. El otro aspecto se refiere al margen de actuación material que les corresponde a las entidades infraestatales conforme al ordenamiento jurídico interno. Para reflejar mejor este segundo aspecto, en lugar del concepto de autonomía procesal, utilizaré, en lo sucesivo el concepto de autonomía configurativa, tanto formal como material.

- **Autonomía configurativa**

80. Como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de la sentencia Azores, la norma infra-

estatal debe haberse adoptado «sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido».

81. Sin embargo, en este contexto se remite al punto 54 de las conclusiones del Abogado General, en el que éste emplea una fórmula algo más genérica, al indicar que «la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo» <sup>371</sup>.

82. Por último, en el apartado 68 de la citada sentencia se señala que, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central, es necesario que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central.

83. Habida cuenta de esta redacción, quienes han formulado observaciones no están de acuerdo sobre en qué medida el hecho de que los Territorios Históricos estén vinculados, al adoptar su normativa tributaria, a determinados requisitos legales pone en entredicho su autonomía. La observancia de dichos requisitos está sometida al control jurisdiccional del Tribunal Supremo, es decir, de un tribunal de ámbito estatal. Entre quienes han presentado observaciones algunos consideran que dicha sumisión constituye una limitación de la autonomía de los Territorios Históricos.

84. Los requisitos constitucionales, incluido los impuestos por el Estatuto de Autonomía y por el

Concierto Económico, limitan el margen de actuación material de los Territorios Históricos. Por ello analizaré este aspecto en el marco del análisis de la autonomía material de configuración. En ese contexto también analizaré el control jurisdiccional ex post. Puesto que dicho control no opera directamente en la fase de formación de la voluntad durante el procedimiento legislativo, no afecta a la autonomía formal de configuración en sentido formal, sino que tiene por objeto el respeto de los límites de la autonomía material de configuración.

#### – Autonomía formal de configuración

85. Existe autonomía formal de configuración cuando el Estado central no tiene ninguna posibilidad de intervenir directamente en el procedimiento que desemboca en la adopción de las normas tributarias, por ejemplo, teniendo que autorizar las disposiciones, pudiendo vetar su adopción o recabando la competencia para adoptarlas.

86. En cambio, como ha indicado acertadamente el Reino Unido, la autonomía formal de configuración no se ve menoscabada por el hecho de que el Estado central y la entidad territorial se informen o consulten recíprocamente sobre sus proyectos legislativos. Así cabe afirmarlo en cualquier caso cuando la entidad territorial es libre para decidir, en último término, aprobar las normas que proyecta aun en el caso de que el Gobierno central dictamine en contra de ellas.

87. Sin querer inmiscuirme en la apreciación definitiva del tribunal remitente, entiendo que de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia. Es cierto que el artículo 4 del Concierto Económico impone a las administraciones tributarias la obligación de coordinarse y co-

<sup>371</sup> La cursiva es mía.

laborar, para lo cual se establece el marco institucional de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a la que se refieren los artículos 63 y 64 del Concierto Económico. Sin embargo, la coordinación y colaboración no parece suponer una vinculación de los Territorios Históricos a las exigencia del Estado central en contra de la voluntad de aquéllos.

#### - Autonomía material de configuración

88. La autonomía material de configuración significa que el legislador territorial pueda decidir libremente sobre la configuración de las disposiciones tributarias. Sin embargo, en ningún ordenamiento jurídico democrático y sometido a los principios del Estado de Derecho el legislador es completamente libre. Al contrario, el legislador siempre está sometido a las exigencia constitucionales, especialmente al respecto de los derechos humanos y de los derechos fundamentales. El Derecho comunitario también impone límites a la labor legislativa de los Estados miembros.

89. Por ese motivo, el hecho de que los Territorios Históricos deban respetar límites constitucionales al adoptar sus normas tributarias no excluye de antemano que dispongan de autonomía material de configuración. No obstante, estas exigencias no deben restringir la libertad de actuación de los Territorios Históricos hasta tal punto que éstos ya no puedan, en la práctica, perseguir fines de política económica propios al adoptar la normativa tributaria.

90. En este contexto es preciso mencionar, en primer lugar, el artículo 2 de la Constitución, que, por una parte, garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones de España pero, por otra parte, también les obliga a ser solidarias entre ellas. El principio de solidaridad también se

encuentra recogido en los artículos 138 y 156 de la Constitución. ¿Permite la autonomía que las regiones compitan entre sí a través de los impuestos o esta competencia es incompatible con el principio de solidaridad? Esta es la cuestión central de todo el litigio, a la que no tiene que responder el Tribunal de Justicia, sino los tribunales nacionales.

91. Además, el artículo 31 de la Constitución establece el principio de tributación de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente y mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

Si deducimos de ello que en España únicamente debe haber un sistema tributario al que todos deben contribuir de acuerdo con su capacidad económica, los legisladores autonómicos no podrían establecer tipos impositivos reducidos. En efecto, si lo hicieran, el volumen de la carga tributaria no dependería exclusivamente de la capacidad económica del contribuyente, sino también del lugar en que éste residiera. Sin embargo, es probable que el artículo 31 no excluya que coexistan varios sistema tributarios en España, *en el seno de los cuales* hayan de materializarse los citados principios.

92. En el plano de la Constitución cabe asimismo señalar el artículo 139, que obliga a dispensar el mismo trato a todos los españoles y prohíbe adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas. El artículo 3, letra c), del Concierto Económico completa esta disposición añadiendo que, en la elaboración de la normativa tributaria, los Territorios Históricos no puede producir efectos discriminatorios ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial.

93. Es cierto que las diferencias entre los tipos impositivos y entre las posibilidades de deducir pue-

den influir en el contribuyente a la hora de decidir dónde desea establecerse. Sin embargo, en su jurisprudencia relativa a las libertades fundamentales, el Tribunal de Justicia ha declarado que el Tratado no garantiza a los contribuyentes que el traslado de sus actividades a un Estado miembro diferente sea neutro en materia fiscal **38)**. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en materia tributaria, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para el trabajador en el plano de la tributación indirecta. Ello se debe a que no existe un sistema tributario único en toda la Comunidad **39)**. Por consiguiente, que este principio pueda aplicarse a la situación en España también depende de en qué medida la normativa tributaria de los Territorios Históricos pueda ser considerada autónoma frente al sistema del Estado central.

94. Existen otras limitaciones que se desprenden del artículo 41, apartado 2, letra a), del Estatuto de Autonomía, que obliga a los Territorios Históricos a tener en cuenta la estructura impositiva general del Estado y las normas sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado contenidas en el Concierto.

95. Además, el artículo 2, segundo y el artículo 3, letra a), del Concierto Económico precisan que los Territorios Históricos deben atenerse a la estructura impositiva general del Estado y adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos. Sin embargo, el respeto de la estructura y conceptos impositivos generales del Estado no les impide forzosamente perseguir fines de política económica propios. Al contrario, para ello lo determinante es averiguar si pueden establecerse paráme-

**38)** Sentencia de 29 de abril de 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981), apartado 55.

**39)** A este respecto, véase la situación 2, descrita en el punto 45 de estas conclusiones.

tos materiales, como el tipo y la base impositiva que difieran del régimen tributario común.

96. Otra limitación la constituye la obligación de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado [artículo 3, letra b) del Concierto Económico]. Sin embargo, probablemente esta exigencia permita a los Territorios Históricos trasladar el peso de la tributación entre los impuestos sobre la renta de las personas físicas u otros impuestos, por una parte, y el impuesto de sociedades, por otra parte, sin modificar la carga tributaria media por habitante. También es posible compensar la reducción del tipo del impuesto de sociedades ampliando su base imponible.

97. En resumen puede afirmarse que incumbe al tribunal remitente comprobar si, al elaborar la normativa tributaria, los Territorios Históricos disponen, ateniéndose a las exigencias de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico, de un margen de configuración tal que les permita perseguir objetivos propios de política económica. Así cabría afirmarlo si pueden fijar parámetros determinantes, como el tipo impositivo y la base imponible, de manera que diverjan esencialmente del régimen tributario común.

98. Entre quienes han presentado observaciones, algunos argumentan que de la jurisprudencia de los tribunales superiores españoles ya se deduce que no existe tal margen de apreciación. No puedo pronunciarme sobre este particular, pero me gustaría examinar brevemente las dos sentencias que se citan habitualmente a este respecto.

99. En la medida en que, a este respecto, se cita la sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril de 2002 **40)**, cabe señalar que dicha sentencia no tenía directamente por

**40)** Anexo 7 a las observaciones de la Comisión.

objeto la competencia legislativa de los Territorios Históricos. Al contrario, se refería a normas del Estado central que establecían ventajas análogas a las de las normativas tributarias forales. Se favorecía a empresas que, por ser residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, estaban sometidas a la legislación tributaria del Estado y, por esa circunstancia, no podían acogerse a las ventajas fiscales conferidas por las Normas Forales para la creación de empresas en los Territorios Históricos. Conforme a la disposición estatal controvertida, se les reembolsaba las cantidades que hubieran pagado en exceso con respecto a lo que habrían ingresado de haberse podido acoger a la legislación tributaria foral.

100. El Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de esta diferencia de trato dispensada a dos categorías de empresas, en concreto, las empresas con domicilio social en otro Estado miembro de la Unión Europea y las empresas con domicilio social en España, pero fuera del País Vasco, que se encontraban en la misma situación por cuanto ambos operaban en el País Vasco **41**). Sin embargo, esta diferencia de trato se producía dentro del mismo ordenamiento jurídico. En cambio, no comparaba evidentemente la situación de los operadores económicos radicados en los Territorios Históricos y sometidos a la normativa tributaria foral con la de las empresas con domicilio social en el resto del territorio del Estado, sometidas al régimen tributario común.

101. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 **42**) tampoco aporta forzosamente una respuesta definitiva a la cuestión de si las exigencias nacionales confieren a los Territorios Históricos suficiente autonomía material de configura-

ción. Aparentemente, el Tribunal Constitucional ha trazado los límites de su margen de competencia en el punto en el que las disposiciones tributarias forales traspasan el umbral de las ayudas de Estado. Al hacerlo, no podía obviamente tener en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Azores, dictada posteriormente.

102. A la luz de los principios de esta sentencia cabe interpretar las declaraciones del Tribunal Supremo en dos sentidos. Bien supuso ya implícitamente que, a falta de autonomía suficiente de los Territorios Históricos, únicamente cabe tomar el sistema tributario estatal como marco de referencia para analizar el carácter selectivo de las disposiciones tributarias forales, o bien consideró que el alcance de la autonomía dependía del concepto comunitario de ayuda de Estado.

103. Pero, si se tiene en cuenta la sentencia Azores, este último criterio conduce a un círculo vicioso. En efecto, el Tribunal de Justicia supedita la existencia de una ayuda de Estado precisamente al hecho de que el legislador autonómico carezca de autonomía con arreglo a la normativa interna. Para evitar tal círculo vicioso, debe considerarse que el análisis de las competencias del legislador autonómico es un requisito previo de la aplicación del concepto de ayuda con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1. La interpretación del Derecho interno necesaria a tal fin es competencia de los tribunales nacionales y no puede ser asumida por el Tribunal de Justicia.

104. Por último, debe analizarse la alegación de que los Territorios Históricos carecen de suficiente autonomía porque sus disposiciones están sometidas a control jurisdiccional y, en última instancia concretamente por un tribunal de ámbito estatal

105. Cuando las disposiciones nacionales establecen límites a la libertad de los legisladores territo-

**41**) *En definitiva, de esta forma consideró inconstitucional la discriminación de nacionales.*

**42**) *Vide supra, punto 25.*

riales para configurar su normativa, en los Estados de Derecho es frecuente que la observancia de tales límites esté sometida a control jurisdiccional. Mientras dicho control se limite a dicha observancia y no se extienda también a la utilidad de las normas tributarias infraestatales, no supondrá una limitación adicional de la autonomía de las entidades infraestatales. El hecho de que la competencia para ejercer dicho control resida en última instancia en un tribunal de ámbito estatal no enerva esta conclusión. También carece de relevancia la circunstancia de que, para impugnar normas autonómicas, de rango inferior, quepa imponer recursos ante los tribunales ordinarios, mientras que las leyes estatales y autonómicas sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional.

#### - Autonomía económica

106. Una entidad infraestatal tiene autonomía económica si tiene que asumir las consecuencias económicas de su normativa tributaria y no obtiene del Estado central ninguna compensación por la merma de recaudación que pueda derivarse de las divergencias respecto a la normativa del Estado central.

107. La aplicación de este requisito da lugar a considerables dificultades cuando la reducción del tipo impositivo o la concesión de otras ventajas no constituyen, como sucedía en el asunto Azores, un elemento de una especie de ayuda regional indirecta del Estado central. En efecto, en ese supuesto no existe un vínculo lógico entre la reducción de impuesto y los flujos financieros compensatorios entre el Estado central y las entidades infraestatales. Al contrario, en supuestos como el de los procedimientos principales, es preciso analizar en profundidad las relaciones económicas entre el Estado central y las entidades infraestatales que lo integran.

108. Este análisis resulta aún más difícil por cuanto, además de los presupuestos generales del Estado, de las regiones y de otras entidades territoriales, existen patrimonios especiales estatales que se superponen a aquéllos, especialmente, el régimen de la Seguridad Social, a través del cual pueden producirse otras transferencias financieras entre distintos territorios geográficos y organismos de ámbito estatal.

109. La autonomía económica de las entidades infraestatales no puede negarse por el mero hecho de que, en definitiva, se compruebe, tras dicho análisis del conjunto del saldo, que existe una transferencia de fondos desde el Estado central a las entidades infraestatales. En efecto, dicha transferencia de fondos puede obedecer a múltiples causas, ajena a las normativas fiscales infraestatales.

110. Por consiguiente, para poder afirmar que existe una relación entre tales flujos económicos y la normativa tributaria infraestatal, deben cumplirse, al menos, dos requisitos. En primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios debe tenerse en cuenta como parámetro a la hora de afirmar la existencia de eventuales transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales también debe dar lugar a la correspondiente adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre los distintos niveles que integran el Estado.

111. A efectos del análisis supondremos que la reducción del tipo impositivo y las deducciones especiales que establecen las normas tributarias forales apartándose del régimen común del Estado da lugar a una merma de ingresos fiscales en un determinado ejercicio tributario. La afirmación de los Territorios Históricos de que su política tributaria incrementa de hecho los ingresos fiscales a largo plazo puesto que aumenta el número de empresas que se establecen en ellos es irrelevante. Si se acogiera tal

argumento a la hora de examinar si una medida constituye una ayuda de Estado, la prohibición de conceder tales ayudas quedaría privada de contenido. En efecto, las ayudas de Estado se conceden a menudo con el fin de promover un desarrollo económico positivo de las empresas beneficiarias, de forma que la «inversión» resulte, en definitiva, rentable para el Estado al crear puestos de trabajo, aliviar los sistemas de seguridad social y permitirle recuperar los fondos a través de los impuestos **43)**.

112. El instrumento aplicable a las relaciones económicas entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco e, indirectamente, de los Territorios Históricos, en el que se basan el tribunal remitente y quienes han presentado observaciones en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, es el cupo.

113. El sistema del cupo encuentra su base en el artículo 42, apartado 2, letras d) a f) del Estatuto de Autonomía, en los artículos 48 y siguientes del Concierto Económico y en la Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006. En definitiva se trata de una transferencia de gran parte de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado central. Es preciso realizar esta transferencia porque una gran parte de los tributos los ingresan los Territorios Históricos, pero las prestaciones estatales las realiza el Estado central y la Comunidad Autónoma.

114. De manera muy simplificada cabe decir

**43)** A este respecto la Comisión alega, en particular, que, conforme a la jurisprudencia, lo determinante es el efecto de una ayuda a favor de una empresa concreta y no los objetivos perseguidos por ella [véanse las sentencias de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión (C-56/93, Rec. p. I-723), apartado 79; de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión (C-241/94, Rec. p. I-4551), apartado 20, y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión (C-75/97, Rec. p. I-3671), apartado 25].

que la cuantía del cupo global del País Vasco, integrado por los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico, que constituye la contribución al sosténimiento de las cargas generales del Estado, se determina de la siguiente forma: Se calcula el importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, presumiendo que todas las Comunidades Autónomas asumen las mismas competencias que el País Vasco. A continuación se aplica un índice de imputación, que se corresponde con la parte de ingresos tributarios de los Territorios Históricos en relación con el resto del Estado. Desde 1981 este índice de imputación es, invariablemente, del 6,24%. A continuación se realizan determinados ajustes y compensaciones que, sin embargo, no guardan relación directa con el importe de los ingresos tributarios. Al final resulta una cantidad que el País Vasco debe transferir al Estado. En el año de base 2002 ascendió a aproximadamente mil millones de euros y puede ser objeto de ajustes en los ejercicios siguientes.

115. Es difícil determinar en qué medida los ingresos fiscales de los Territorios Históricos y las modificaciones resultantes de las disposiciones controvertidas han influido en el importe de las transferencias económicas realizadas por ellos o por la Comunidad Autónoma del País Vasco al Estado. En conjunto, las explicaciones proporcionadas por quienes han presentado observaciones, tanto en éstas como en sus respuestas a las preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia, dan la impresión de que la determinación del cupo obedece, en definitiva, a un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios. Así lo muestra el mero hecho de que el índice de imputación, que, en principio, debería constituir una referencia a la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, no se haya modificado desde hace más de 25 años, a pesar de que probablemente los ingresos fiscales hayan sufrido, de hecho,

oscilaciones.

116. En cualquier caso, el Gobierno español considera que las modificaciones de la cuantía de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos no han influido en el importe del cupo. Si el tribunal remitente llega a la misma conclusión y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente.

## V. CONCLUSIÓN

117. Por consiguiente, debería responderse a la cuestión planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de la siguiente forma:

«Procede interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, en el sentido de que las medidas tributarias de una entidad infraestatal de un Estado miembro que se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a su soberanía tributaria y que son más beneficiosas que las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro no favorecen a determinadas empresas o producciones si la entidad infraestatal dispone de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias legislativas en materia tributaria.

Tal autonomía requiere:

- que la entidad infraestatal tenga autonomía institucional;
- que el Estado central no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias territoriales (autonomía formal de configuración),
- que la entidad infraestatal disponga de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios (autonomía material de configuración) y
- que la entidad infraestatal asuma las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central (autonomía económica).»

## CONSULTAS OCTE

**CONSULTA 2007.7.4.1. Convenios doble imposición – Tributación de la prestación correspondiente a los beneficiarios (no residentes) de una EPSV modalidad individual tras el fallecimiento de su titular: según los convenios entre España e Italia y entre España y EE.UU solo se someten a tributación en el estado de residencia de los perceptores.**

## HECHOS PLANTEADOS

La Entidad E debido al fallecimiento del titular de un plan de previsión individual, debe realizar el pago de la prestación correspondiente a sus beneficiarios, dándose el caso de que dos de ellos son no residentes, uno tiene su residencia en Italia y el otro en EE.UU.

## CUESTIÓN PLANTEADA

Solicitamos información acerca de cual sería la naturaleza de este pago y por lo tanto el porcentaje de retención aplicable a cada uno.

## CONTESTACIÓN

Las entidades de previsión social voluntaria, reguladas en la Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, en el Decreto 87/1984, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del la Ley sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, en el Decreto

92/2007, de 29 de mayo, por el que se regula el ejercicio de determinadas actividades de las Entidades de Previsión Social Voluntaria y en la Circular de 22 de diciembre de 1998 del Director de Trabajo y Seguridad Social del Gobierno Vasco, pueden responder a tres modalidades: empleo, asociado e individual.

El Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal no contempla expresamente la calificación de las rentas procedentes de un sistema de previsión social individual o asociado no vinculado a un contrato de trabajo, lo que exige la aplicación del artículo 21 que dice:

*"Artículo 21. Otras rentas.*

*1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los artículos anteriores del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*

*2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o preste sus servicios profesionales por medio de una base fija allí situada, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En este caso, las rentas pueden someterse a imposición en este otro Estado contratante según su propia*

*legislación interna."*

Así mismo, el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta no contempla expresamente la calificación de las rentas procedentes de un sistema de previsión social individual o asociado no vinculado a un contrato de trabajo, lo que exige la aplicación del artículo 23 que dice:

*"Artículo 23. Otras rentas.*

1. *Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que sea su procedencia, no mencionadas en los artículos precedentes de este Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*
2. *Las disposiciones del apartado 1 no serán aplicables a las rentas distintas de las rentas derivadas de bienes inmuebles conforme a la definición del apartado 2 del artículo 6 (Renta de bienes inmuebles), si el beneficiario efectivo de las rentas, residente de un Estado contratante realiza o ha realizado en el otro Estado contratante una actividad industrial o comercial mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta o ha prestado servicios personales independientes mediante una base fija situada en él, y las rentas son imputables a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso serán aplicables las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) o del artículo 15 (Servicios personales independientes), según proceda."*

En consecuencia, las pensiones que no derivan de un empleo anterior obtenidas por residentes en Italia o en los Estados Unidos de América abonadas por Entidades de Previsión Social Voluntaria, con in-

dependencia del tratamiento tributario que en su día fuese de aplicación a las aportaciones a dichos sistemas de previsión a efectos del IRPF del aportante, y sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 de los artículos 21 y 23 anteriormente citados, no serán sometidas a tributación en el Territorio Histórico X.

**CONSULTA 2007.8.8.1. ITP y AJD – La incorporación de un fiador no sujeto pasivo del IVA en la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario, en el que ni se incluía ni se preveía la inclusión de un fiador, se encuentra sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, debiendo entenderse como dos operaciones distintas -i) ampliación o novación del préstamo y ii) la fianza- y siendo el sujeto pasivo el acreedor afianzado. Es competente para la exacción la Administración del territorio en que tenga su residencia habitual (persona física) o domicilio fiscal (persona jurídica) el acreedor afianzado.**

## HECHOS PLANTEADOS

La entidad financiera consultante plantea el supuesto de hecho de que se incorpore un fiador, no sujeto pasivo del IVA, a la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario en cuyo otorgamiento ni se incluyó ni se previó la inclusión de ningún fiador.

## CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

- 1) El tratamiento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y actos Jurídicos Documentados de esta operación.

2) La Administración competente para la exacción del Impuesto que, en su caso, deba liquidarse.

## CONTESTACIÓN

1. En relación con la primera de las cuestiones planteadas, resulta de aplicación el artículo 7 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), donde se dispone que: "Son transmisiones patrimoniales sujetas: (...) b) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos. 5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo: a) las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. b) Las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En los supuestos a los que se refiere esta letra, no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las entregas de los demás bienes y derechos distintos de los inmuebles in-

cluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial".

Sobre este particular, el artículo 15 de la misma NFITPAJD determina que "1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo". Sin embargo, este precepto se encuentra desarrollado, y matizado, en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado mediante Decreto Foral 106/2001, de 5 de junio, de conformidad con el cual: "La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía e préstamo, tributarán exclusivamente en concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía".

En consecuencia con todo lo anterior, la constitución de una fianza es una operación sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, salvo que quien la constituya sea un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, en cuyo caso se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En relación con este punto, debe atenderse al carácter del fiador (por ser éste quien constituye la fianza), sin que sea relevante la condición del acreedor afianzado. No obstante, la constitución de una fianza tributa sólo en concepto de préstamo cuando la garantía sea simultánea a la concesión del préstamo, o cuando en el otorgamiento de éste se encuentre prevista su posterior constitución. De todo lo cual cabe concluir que la incorporación de un fiador no sujeto pasivo del IVA en la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario, en el que

ni se incluía ni se preveía la inclusión de un fiador, se encuentra sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

El sujeto pasivo de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto será el acreedor afianzado, según lo dispuesto en el artículo 8 de la NFITPAJD, en virtud del cual: “*Estarán obligados al pago del Impuesto, a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: [...] e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado. [...]*”.

Respecto a la base imponible, el artículo 10 de la ya citada NFITPAJD prevé que: “*2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes: [...] k) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deuda y de depósito retribuido, constituirá la base el capital de la obligación o valor de la cosa depositada*”. De acuerdo con este precepto, la base imponible de la operación por la que se pregunta será “el capital de la obligación”, es decir el importe afianzado o la cuantía total que, de acuerdo con el derecho civil, el fiador garantiza mediante el contrato de fianza (montante de la obligación asumida por el fiador). A estos efectos, el artículo 1.827 del Código Civil recoge que: “*La fianza no se presume. Debe ser expresa y no puede extenderse a más de lo contenido en ella. Si fuere simple o indefinida, comprenderá no sólo la obligación principal, sino todos sus accesorios, incluso los gastos del juicio, entendiéndose, respecto de éstos, que no responderá sino de los que se hayan devengado después que haya sido requerido el fiador para el pago*”.

En lo que afecta al tipo de gravamen, el artículo 11 de la ya citada NFITPAJD señala que: “*1. La*

*cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente: [...] c) El 1% si se trata de constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza. [...]*”.

Todo ello, con independencia de la tributación que pueda corresponder a la ampliación o novación del préstamo, de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la NFITPAJD, donde se indica que: “*A un solo negocio no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varios de ellos sujetos al Impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada uno de aquéllos, salvo en los casos en que se determine otra cosa*”. Ya que en el supuesto planteado se constata la existencia de dos acuerdos distintos. De un lado, una ampliación o novación del préstamo inicialmente otorgado y, de otro, la constitución de una garantía personal anteriormente no prevista. Por lo que debe entenderse que la ampliación o novación del préstamo y la fianza constituyen operaciones distintas (y gravadas según corresponda a cada una), independientemente de que se formalicen en la misma escritura o en escrituras separadas.

*2. En lo que afecta a la segunda de las preguntas formuladas, ha de atenderse a lo previsto en el artículo 6 Uno. A) 3º de la NFITPAJD, donde se establece que: “*Uno. La exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia en los siguientes casos: A) Transmisiones Patrimoniales: [...] 3.º En la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, afianzado, arrendatario o pensionista, siendo persona física, tenga su residencia habitual en territorio vizcaíno, o sien-**

do persona jurídica, tenga en él su domicilio fiscal. Sin embargo, si se trata de préstamos con garantía real, cuando los bienes inmuebles hipotecados radiquen en territorio vizcaíno o sean inscribibles en el mismo las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas si desplazamiento. Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio vizcaíno y en otro territorio, foral o común, o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en Bizkaia y en otro territorio, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y a otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes. (...)".

Consecuentemente, la exacción de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la constitución de fianzas corresponderá a esta Hacienda Foral cuando el acreedor afianzado, siendo persona jurídica, tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia (al margen de dónde se encuentre el inmueble hipotecado en un caso como el que es objeto de consulta).

**CONSULTA 2008.2.3.1. IVA - Régimen de tributación en el impuesto de una tipología diversa de servicios médicos encargados por una sociedad a un médico externo a la compañía: exploración directa al lesionado, emisión de informe de daños corporales, asistencia a juicio, etc.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La sociedad encarga a un médico debidamente reconocido, externo a la compañía, la realización de los siguientes servicios:

- Exploración directa de un lesionado (susceptible de ser indemnizado conforme a los distintos contratos de seguro), diagnóstico y evolución de las lesiones, derivación y/o facilitación de pruebas diagnósticas y/o tratamiento siempre con el visto bueno del lesionado y la compañía, expectativas de curación, duración de la baja e informe médico relativo a estos extremos.
- Informe de Valoración del daño corporal en base a documentos médicos y sobre secuelas padecidas por un lesionado y consecuencias de las mismas para la compañía, así como la emisión de dictámenes (informe en base a datos clínicos y/o analíticos)
- Asistencia a Juicio para ratificar el informe pericial.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad quiere saber si dicha prestación de servicios está sujeta y a qué tipo o exenta del Impuesto.

#### CONTESTACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno del Decreto Foral 102/1992, de 28 de diciembre, de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 20, apartado uno, número 3º del citado Decreto Foral del IVA, dispone que "estarán exentas de este Impuesto la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas".

Para la aplicación del citado precepto se considerarán servicios de:

- a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.
- b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.
- c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los profesionales médicos o sanitarios

que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.
- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A tales efectos, la ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: "los considerados como tales en el ordenamiento jurídico" y, además, otros profesionales citados expresamente.

De acuerdo con lo expuesto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de

diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicársele la exención.

Por lo tanto, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del Decreto Foral 102/1992 del IVA.

El artículo 91.uno.2.11º del Decreto Foral 102/1992 del IVA señala que el Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento, en el caso de los servicios de asistencia sanitaria cuando no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de la citada normativa.

En consecuencia con todo lo anterior cabe contestar lo siguiente:

Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido la exploración directa de un lesionado, diagnóstico y evolución de las lesiones, derivación y/o facilitación de pruebas diagnósticas y/o tratamiento, expectativas de curación, duración de la baja e informe médico relativo a estos extremos.

Están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los informes de valoración del daño corporal en base a documentos médicos, datos clí-

nicos y/o analíticos, sobre secuelas padecidas por un lesionado, consecuencias de las mismas para la compañía, así como la emisión de dictámenes y la asistencia a juicios para ratificación de los informes o dictámenes emitidos previamente, dado que la finalidad de los mismos no es la de diagnosticar, prevenir o curar enfermedades, sino que van destinados a ser utilizados en otros ámbitos distintos del sanitario dianantes de reclamaciones patrimoniales, contencioso-administrativas o judiciales.

Tributarán al tipo impositivo, del 7 por ciento los servicios descritos en el párrafo anterior a los que no les es de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del Decreto Foral 102/1992 del IVA.

**CONSULTA 2008.2.3.2. IVA – Están sujetos y no exentos del IVA los reconocimientos médicos que se realizan por un profesional médico (aunque sea a través de sociedad mercantil) para una compañía de seguros, consistentes en expedir un certificado cuya finalidad es facilitar que la compañía fije la prima exigible al tomador del seguro.**

## HECHOS PLANTEADOS

La sociedad encarga a un médico debidamente reconocido, externo a la compañía, la realización de los siguientes servicios:

- Reconocimientos médicos y pruebas diagnósticas consistentes en expedir certificados para facilitar o permitir que la compañía fije la prima que debe exigir.

## CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad quiere saber si dicha prestación de servicios está sujeta y a que tipo o exenta del Impuesto.

## CONTESTACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno del Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 20, apartado uno, número 3º de la citada normativa, dispone que "estarán exentas de este Impuesto la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas".

A efectos de la aplicación del citado precepto se considerarán servicios de:

a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.

b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los profesionales médicos o sanitarios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.
- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional

médico o sanitario. A tales efectos, la ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: "los considerados como tales en el ordenamiento jurídico" y, además, otros profesionales citados expresamente.

De acuerdo con lo expuesto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.

Por lo tanto, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del De-

creto Foral 102/1992.

Cuando se trata de certificados de aptitud cuya presentación exige una compañía de seguros como requisito previo para fijar la prima que debe exigir a un tomador del seguro, la finalidad principal del servicio prestado por el médico es facilitar a ese tercero un elemento necesario para que adopte una decisión. La finalidad de dichos servicios médicos no consiste principalmente en proteger la salud de las personas que desean desarrollar determinadas actividades y, por lo tanto, no pueden estar exentos.

El artículo 91.uno.2.11º del Decreto Foral 102/1992 del IVA señala que el Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento, en el caso de los servicios de asistencia sanitaria cuando no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de la citada normativa.

En base a lo expuesto cabe contestar que están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los reconocimientos médicos que se realizan por un profesional médico o sanitario debidamente reconocido, incluso por medio de una sociedad mercantil, para una compañía de seguros consistentes en expedir un certificado médico sobre la salud de una persona y cuya finalidad es facilitar o permitir que una compañía de seguros fije la prima que debe exigir al tomador del seguro.

Tributarán al tipo impositivo, del 7 por ciento los servicios descritos, al no serles de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del Decreto Foral 102/1992 del IVA.

**CONSULTA 2008.2.3.5. IS – Los dividendos percibidos de otras sociedades, al no suponer contraprestación de ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios, no computan en la determinación del volumen de operaciones a efectos de considerar a la sociedad como pequeña empresa en el IS.**

### HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante tiene por objeto el arrendamiento de inmuebles y la gestión y administración de valores. Tributa en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Sus ingresos provienen, básicamente, de los rendimientos generados en la actividad de arrendamiento de inmuebles y de los dividendos repartidos por sociedades en las que ostenta una participación superior al 5% que cumplen los requisitos exigidos para su no consideración como valores a los efectos de lo previsto en el artículo 66 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

### CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si los dividendos que percibe deben incluirse dentro del volumen de operaciones que ha de tomarse en cuenta para determinar si tiene o no la consideración de pequeña empresa.

### CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), en cuyo artículo 49 se establece que: "1. Se entenderá como pequeña empresa

aquella que cumpla los siguientes requisitos: a) Que lleve a cabo una explotación económica. b) Que su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 6 millones de euros, o bien, que su inmovilizado neto no rebase los 2.400.000 euros. c) Que su plantilla no supere las 50 personas empleadas. d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en más de un 25 por 100 por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de fondos o sociedades de capital riesgo o sociedades de promoción de empresas a que se refieren los artículos 59 y 60, respectivamente, de esta Norma Foral, cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas. (...)".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 38 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, donde se indica que: "1. Los requisitos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 49 de la Norma Foral del Impuesto deberán cumplirse en el ejercicio anterior a aquél en que se pretenda la aplicación del régimen previsto para las pequeñas y medianas empresas. 2. A efectos del cómputo del requisito previsto en las letras c) de los apartados 1 y 2 mencionados en el apartado anterior, la plantilla no deberá superar, respectivamente, las 50 ó 250 personas empleadas en cualquier día del periodo impositivo de referencia. 3. En el caso de que el periodo impositivo anterior hubiese sido inferior al año, únicamente se elevará al año la magnitud correspondiente al volumen de operaciones. Del mismo modo se procederá cuando se trate de una entidad de nueva creación. 4. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio, las magnitudes recogidas en el artículo 49 de la Norma Foral 3/1996 se referirán al con-

junto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren en relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio. A efectos del cómputo del inmovilizado neto y del volumen de operaciones, se tendrán en cuenta las eliminaciones que procedan de acuerdo con lo previsto en la sección 4.a del capítulo III de las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre".

A estos efectos, el artículo 14 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, recoge que: "(...) Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. (...)".

Del análisis de estos preceptos se puede concluir que el volumen de operaciones a que se refiere el artículo 49 de la NFIS debe determinarse mediante la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, para su cálculo debe tenerse en cuenta el importe de las

contraprestaciones derivadas de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, habituales u ocasionales, exentas o no, realizadas por el contribuyente (incluidas las no sujetas al IVA por localizarse fuera de su ámbito territorial de aplicación). Sin embargo, hay que tener presente que los ingresos derivados de participaciones en el capital de otras empresas no provienen de la realización de ninguna entrega de bienes ni de ninguna prestación de servicios, toda vez que la mera tenencia de participaciones en el capital de otras entidades no supone la explotación de ningún bien o derecho con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo que se perciba, fruto de estas participaciones, es única y exclusivamente el resultado de ostentar la propiedad sobre las mismas. Por lo que los dividendos no forman parte del volumen de operaciones por el que se consulta (al no suponer la contraprestación de ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios).

No obstante, se hace preciso aclarar que el hecho de que los títulos que dan derecho a los dividendos por los que se pregunta cumplan los requisitos para su no consideración como valores a los efectos de lo dispuesto en el artículo 66 de la NFIS (por representar una participación superior al 5%, disponer la compareciente de la oportuna organización de medios materiales y personales para gestionarlos, y no tener las sociedades participadas más de la mitad de su activo formado por valores o por elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas), no supone, por sí mismo, que la entidad consultante realice una explotación económica. Toda vez que para que las acciones y participaciones en el capital de otras entidades se excluyan del cómputo de los valores no se requiere más que contar con la organización necesaria su administración y para cumplir las obligaciones derivadas de la condición de socio.

**CONSULTA 2008.2.3.6. IVA – Actividad inmobiliaria caracterizada por contrato de permuta (adquisición de un terreno a cambio de viviendas a construir en dicho terreno) en cuyo otorgamiento no se repercutió el IVA, con entrega de las viviendas transcurridos más de cuatro años: pérdida del derecho a repercutir el impuesto e improcedencia de la rectificación de las cuotas repercutidas.**

#### HECHOS PLANTEADOS

PRIMERO.- Que la sociedad "P, SL.", cuyo objeto es la promoción inmobiliaria, celebró en el año 2002 un contrato de permuta inmobiliaria mediante el cual adquiría un terreno a cambio de determinadas viviendas a construir sobre dicha parcela, sin que en dicho momento la sociedad "P, SL." repercutiera el Impuesto sobre Valor Añadido ni expediera factura alguna.

SEGUNDO.- Que la sociedad "P, SL." ha finalizado la citada promoción en el año 2007, procediéndose en dicho momento a la entrega material de las viviendas comprometidas.

TERCERO.- El artículo 75, apartado Uno, número 1º del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante DFIVA) dispone que el IVA se devenga en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante, en el apartado dos del citado artículo 75 se establece que, pese a lo dispuesto en el apartado uno del mismo artículo, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos antici-

pados (la entrega del terreno tiene la consideración de pago anticipado por la entrega de las viviendas que se producirá en el futuro), el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos.

CUARTO.- Asimismo, y en relación con las reglas para la determinación de la base imponible, el artículo 80, apartado seis del susodicho DFIVA dispone que "si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido."

QUINTO.- Que, de acuerdo con los preceptos anteriormente transcritos, "P, S.L." hubo de determinar provisionalmente la base imponible en el momento de recibir el terreno (año 2002) aplicando criterios fundados para esa determinación, sin perjuicio de su rectificación si el valor de correspondiente a las citadas viviendas fuera diferente en el momento de la entrega material de las mismas (año 2007).

SEXTO.- Por todo ello, y en virtud de 1.0 preceptuado en el artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se formulan las siguientes

#### CUESTIÓN PLANTEADA

1º.- Dado que la sociedad "P, S.L." no procedió a repercutir el IVA correspondiente en el momento de otorgarse el contrato de permuta (año 2002), ¿puede repercutir el impuesto correspondiente al susodicho pago anticipado en el ejercicio 2007 teniendo en cuenta que han transcurrido más de 4 años?

2º.- Teniendo en cuenta que el valor de mercado de las viviendas entregadas en el año 2007 es superior al valor que se les atribuyó en el año 2002, ¿cuál sería la manera de proceder por parte de "P. S.L." en el momento de entregar las viviendas a efectos de IVA?

3º.- En relación con la anterior pregunta, ¿cuáles son las obligaciones de facturación en el momento en que se realiza la entrega definitiva de las citadas viviendas?

## CONTESTACIÓN

El artículo 75 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, citado por la empresa consultante, constituye la transposición del artículo 63 de Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual señala que "el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios."

No obstante, en el artículo 65 de la misma Directiva, se continúa diciendo: "En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas".

El artículo 62 de la Directiva 2006/112/CE establece que se considerarán como:

"1) "devengo del impuesto": el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones le-

gales precisas para la exigibilidad del impuesto;

2) "exigibilidad del impuesto": el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse."

En aplicación de estos preceptos, la operación de transmisión de terrenos a cambio de la entrega futura de edificaciones implica que la entrega inicial de dicho terreno supone tanto el devengo del Impuesto correspondiente, en su caso, a dicha entrega, como el devengo de la entrega de las edificaciones, considerándose la entrega del terreno como pago anticipado de la entrega de dichas edificaciones que se producirá en el futuro, una vez su construcción haya concluido.

En estos términos, la entrega del terreno, en cuanto que pago anticipado de la futura entrega de las edificaciones, determina el devengo del Impuesto correspondiente a dichos pagos.

Tal como recoge el consultante, el artículo 80.seis del Decreto Foral 102/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé que "si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicios de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido." La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido debe referirse al momento en que se produce el devengo de las mismas. Por ello, en el momento de la entrega del terreno sólo tuvo lugar un pago anticipado de la entrega de la edificación y, en ese momento, sólo pudo realizarse una determinación provisional de la base imponible. La base

imponible sólo podrá determinarse con carácter definitivo en el momento de producirse la entrega de los inmuebles, debiendo rectificarse la anterior cuando entre un momento y otro se haya modificado su valor de mercado.

Por su parte el artículo 88 del Decreto Foral 102/1992 dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en dicho Decreto Foral, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

Finalmente, el artículo 88, apartado cuatro del citado texto legal establece que se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

El artículo 89 del Decreto Foral 102/1992 establece que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de dicho Decreto Foral dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto

correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

El apartado dos del mismo precepto señala que lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado tres, letra b) del mismo artículo no procederá la rectificación de las cuotas repercutidas cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.

De acuerdo con el escrito de la consulta P. S.L. no emitió factura, ni repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido con motivo de la permuta inmobiliaria realizada en el año 2002. En aplicación de los preceptos expuestos en el caso planteado en la presente consulta, en el año 2007 la consultante ha perdido el derecho a la repercusión del Impuesto y no concurren las circunstancias exigidas para rectificar las cuotas no repercutidas.

En base a lo expuesto P. S.L., una vez conocido el verdadero valor de las viviendas que entregará en el año 2007, emitirá una factura cuya base imponible estará constituida por la diferencia entre el valor provisional calculado en el año 2002 y el valor definitivo de las viviendas. Esta factura no tiene carácter de factura rectificativa y ha de cumplir los requisitos exigidos en el artículo 6 del Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

**CONSULTA 2008.3.3.1. IRPF – Tratamiento en el IRPF de las diferentes modalidades de ayuda otorgadas a colectivos de funcionarios o personal laboral de la Administración con cargo a los fondos sociales.**

**HECHOS PLANTEADOS**

En la actualidad hay diferentes fondos sociales relacionados con la Administración que afectan a diferentes colectivos de funcionarios o personal laboral, personal docente no universitario, personal dependiente de la Administración de Justicia, etc.

Mediante estos fondos sociales se conceden ayudas económicas por gastos de enfermedad, adopción internacional, atención a disminuidos, por hijos, formación,... A la consulta se acompaña los reglamentos o bases de los distintos fondos sociales citados.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Desea conocer los criterios a aplicar en relación con el IRPF para el caso particular de los fondos sociales relacionados con la Administración de la Comunidad Autónoma.

**CONTESTACIÓN**

Respecto a la consulta planteada es de aplicación el artículo 15 de las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas<sup>11)</sup>, que establece que:

**"ARTÍCULO 15.- CONCEPTO DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.**

*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 por cuenta ajena o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.*

*Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.*

*Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria."*

Conforme a esta definición, las ayudas que se otorgan con cargo a los fondos sociales objeto de esta consulta constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores y, por tanto, sujetos al IRPF y al sistema de retenciones a cuenta.

No obstante, no tendrán la consideración de renta sujeta al Impuesto aquellas ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente, en la medida que, tales ayudas, vayan destinadas al tratamiento o resta-

<sup>11)</sup> Álava: Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Bizkaia: Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Gipuzkoa: Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

blecimiento de la salud. No constituyen renta gravable en el IRPF, entendiéndose que no puede apreciarse una afluencia de riqueza, ya que las mismas sólo persiguen recobrar la salud.

Cualquier otra prestación de tipo social concedida a personas con enfermedades o lesiones, cuyo fin sea paliar o aliviar la situación económica del perceptor, implicará una mayor capacidad económica para éste y, por tanto, estará sujeta al IRPF y a su sistema de retenciones.

En este caso, la finalidad de la ayuda será ajena al concepto de asistencia sanitaria, entendido como la prestación de servicios sanitarios orientados a la recuperación de la salud de las personas.

Estarán sujetas al Impuesto, como rendimientos del trabajo, todas aquellas ayudas económicas por gastos de enfermedad o sanitarios que se encuentren cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente.

En cuanto al tratamiento en el IRPF de las distintos tipos de ayudas contenidas en las bases de los citados fondos sociales, se informa lo siguiente:

1º. Las ayudas por tratamientos e intervenciones médicas, así como la rehabilitación posterior, y las ayudas por gastos de oftalmología, de odontología y de ortopedia, plantillas y audífonos, tanto de los empleados como de sus familiares, no están sujetas al Impuesto al tener el carácter de gastos de enfermedad, siempre y cuando no sean cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente.

2º. Las ayudas para la atención a discapacitados, tanto de los empleados como de sus familiares, por tratamiento, rehabilitación o atención especial de deficiencias físicas, psíquicas o sensoriales, tampoco están sujetas al IRPF, así como las ayudas derivadas de la adaptación de vehículos a motor y

la vivienda.

3º. Las ayudas por adopciones, por hijos para gastos de guardería, por gastos de estudios y formación están sujetas al IRPF.

4º. Las ayudas de carácter excepcional no estarán sujetas al IRPF en la medida en que las mismas estén destinadas al tratamiento o restablecimiento de la salud, siempre y cuando no sean cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente.

La presente contestación se emite con carácter vinculante a los efectos del artículo 84 de la Norma Foral General Tributaria (artículo 86 en Bizkaia).<sup>2)</sup>

**CONSULTA 2008.4.4.1. IRPF – Aplicación de los porcentajes de integración del 50% y/o del 60% a los rendimientos del trabajo obtenidos por un directivo en concepto de:**

**i) contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía.**

**ii) contraprestación por su compromiso de permanencia en la empresa.**

**El importe de las retenciones a practicar sobre estos rendimientos se calcula teniendo en consideración los referidos porcentajes del 50% y/o 60%.**

**HECHOS PLANTEADOS**

La entidad consultante, S. S.L., abonará el 1 de

**2)** Álava: Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

Bizkaia: Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Gipuzkoa: Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

enero de 2008, unas cantidades a un directivo de la entidad, como contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía y por su compromiso de permanencia en la empresa desde julio de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2008.

En el año 2006, tuvo lugar un cambio en la posición del socio mayoritario de la sociedad consultante, que determinó la asunción por parte del nuevo socio de la totalidad de relaciones laborales que tenía la entidad consultante al tiempo de la transacción, en el que el directivo continuaba manteniendo el derecho a resolver su contrato y percibir la indemnización en el supuesto de un cambio de accionista mayoritario dentro del grupo empresarial.

### CUESTIÓN PLANTEADA

A) Aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en el art.19.2.a) de la Norma 3/2007 a las cantidades percibida en concepto de compensación o reparación de complemento salarial previsto en el artículo 7.1e) del Decreto Foral 111/2001, o

B) Aplicación del porcentaje de integración del 60 por 100 previsto en el art.19.2.a) de la Norma 3/2007 por tratarse de un rendimiento generado en más de dos años, concretamente en los dos y seis meses de duración del contrato.

C) Aplicación del artículo 99 del D.F. 111/2001, a la base de la retención a computar a los efectos de practicar retención sobre las citadas cantidades.

### CONTESTACION

De conformidad con lo previsto en el párrafo 1 del artículo 15 de la Norma Foral 03/2007, de 16 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"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".

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 y 2. a) del artículo 19. De la Norma Foral 03/2007, de 16 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

*"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:*

*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 5 años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo."*

A) Por lo que respecta a las cantidades a percibir por el mismo directivo de la entidad consultante, como contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía, el apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

*"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:*

*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 5 años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo."*

Por lo tanto, las cantidades a percibir por el directivo de la entidad consultante como contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía, se califican de rendimientos del trabajo cuyo período de generación es superior a 5 años y no se obtienen de forma periódica o recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 19 de Norma Foral 3/2007, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, el rendimiento íntegro del trabajo, se obtendrá por la aplicación del porcentaje del 50% sobre la contraprestación percibida, tal y como está previsto en el apartado 2.a) del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas.

B) Por lo que respecta a las cantidades a percibir por el directivo en el año 2008 de la entidad consultante, como contraprestación por su compromiso de permanencia en la empresa desde julio de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2008, como consecuencia del cambio de titularidad se califican como rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años e inferior a 5 años y no obtenerse de forma periódica o recurrente.

En consecuencia, se aplica el porcentaje del 60%, para determinar el rendimiento íntegro, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2.a) del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, respecto al importe de las retenciones a practicar sobre los rendimientos del trabajo, los apartados 1 y 2 del artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre que aprueba el Reglamento del I.R.P.F. y deroga el Decreto Foral 111/2001, dispone:

*"1. 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 corresponda de los siguientes:*

*a) Con carácter general el que, en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del contribuyente, resulte de acuerdo con la tabla e instrucciones contenidas en el artículo siguiente*

*Cuando se trate de retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de*

otros órganos representativos, el porcentaje de retención será del 35 por 100.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, si a determinadas rentas del trabajo les resultasen de aplicación los porcentajes a los que se refieren los artículos 19, 20 y 21 de la Norma Foral del Impuesto, la cuantía íntegra de dichas rentas se obtendrá por la aplicación de los citados porcentajes."

En consecuencia, las retenciones a practicar sobre los rendimientos a percibir por el directivo de la entidad consultante en el ejercicio 2008, por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en

la compañía y por su compromiso de permanencia en la empresa, será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra a percibir, el porcentaje que corresponda en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del directivo que resulte de la tabla de porcentajes regulada en el artículo 107 del Decreto Foral 76/2007, así como de la aplicación de los porcentajes del 50% y del 60% aplicables a los rendimientos a percibir por la renuncia a resolver anticipadamente y por el compromiso de permanencia en la empresa respectivamente, previstos en el artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 de 29 de enero del I.R.P.F, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 que aprueba el reglamento del I.R.P.F.



## RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCER-TADOS EN LA CAPV 2007

### I. ENTORNO ECONOMICO

A pesar de la tormenta desatada en los mercados financieros y crediticios, la pérdida de confianza de los agentes económicos y el encarecimiento de las materias primas, la economía mundial ha logrado en el año 2007 un crecimiento del 4,9%, tan sólo una décima inferior al obtenido en el ejercicio precedente.

Ahora bien, un año más la actividad mundial se ha apoyado en la fortaleza mostrada por las economías emergentes, frente a unas economías avanzadas que pierden peso en el conjunto de la economía mundial.

En efecto, la economía china ha recobrado impulso y crece un 11,4%, tres puntos por encima de los resultados alcanzados en la India y en Rusia. De hecho estos tres países representan por sí solos en torno a la mitad del crecimiento mundial, contrarrestando así el moderado ritmo de avance seguido por EE.UU., sobre todo en el primer semestre del año, que si bien recupera su actividad, cierra el ejercicio con una aumento del 2,2%, siete décimas por debajo del anotado en 2006 y el menor de los últimos cinco años.

También la Unión Europea ha desacelerado su ritmo de expansión, si bien la incidencia de las turbulencias financieras en la economía real ha sido de menor intensidad a este lado del Atlántico, aunque también está afectada por la pérdida de com-

petitividad derivada de la fortaleza del euro.

La Unión Europea sigue mostrando unos fundamentos sólidos, con una evolución favorable del empleo y un sector exterior impulsado por el vigor de las economías emergentes.

Así, destaca el crecimiento del Reino Unido, que con un 3,1% mejora el resultado del año 2006.

En torno a seis décimas por debajo ha evolucionado Alemania, cuya economía se ha desacelerado respecto a 2006 y no registra déficit público por primera vez desde 1990. Medio punto inferior es el crecimiento alcanzado por la economía francesa, que ha cerrado 2007 casi en el mismo nivel del ejercicio precedente.

En el año 2007 la economía española culmina una excelente década, en la que, con la única excepción de 2002, se ha desarrollado por encima del 3%. Por tercer año consecutivo ha crecido más que cualquier miembro del G-7, superando con holgura el promedio de la Unión Europea y de la zona del euro, lo que viene sucediendo desde el año 1995.

Cierra el ejercicio con un crecimiento del 3,8%, una décima inferior al obtenido en 2006 y, después de haber seguido una senda de suave desaceleración en la segunda mitad del año, ha mostrado una situación más equilibrada al disminuir la aportación negativa del saldo exterior.

\* Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio. Dpto. de Hacienda y Administración Pública. Eusko Jaurlaritza - Gobierno Vasco

En efecto, pese a que el consumo interno y la inversión han perdido tono, los crecimientos han seguido siendo vigorosos, especialmente en la inversión de bienes de equipo.

En este contexto, también la **economía vasca** ha visto ralentizado su ritmo de crecimiento, si bien con movimientos más suaves que los vividos en otras áreas económicas de su entorno.

Continúa la fortaleza de la demanda interior, a pesar de que está acusando un menor crecimiento tanto de la inversión, como del consumo, en especial el consumo de los hogares vascos que está perdiendo pujanza, en consonancia con la pérdida de confianza de los consumidores, mientras que el gasto en consumo público mantiene su ritmo expansivo.

A lo largo de 2007 la economía vasca ha sabido aprovechar el avance del volumen del comercio mundial, en el que China ha sido el principal protagonista entre los exportadores, y ha reducido trimestre a trimestre la aportación negativa del sector exterior al crecimiento del PIB, gracias a una aproximación del ritmo de crecimiento de las exportaciones al de las importaciones, con la Unión Europea como principal cliente, casi el 70% de las exportaciones totales.

Respecto a las ramas de actividad, el sector ser-

vicios ha mantenido un perfil estable, mientras que tanto en la industria como en la construcción se ha hecho más obvia la desaceleración que habían iniciado meses antes, con la consiguiente pérdida de dinamismo en el último tramo del ejercicio.

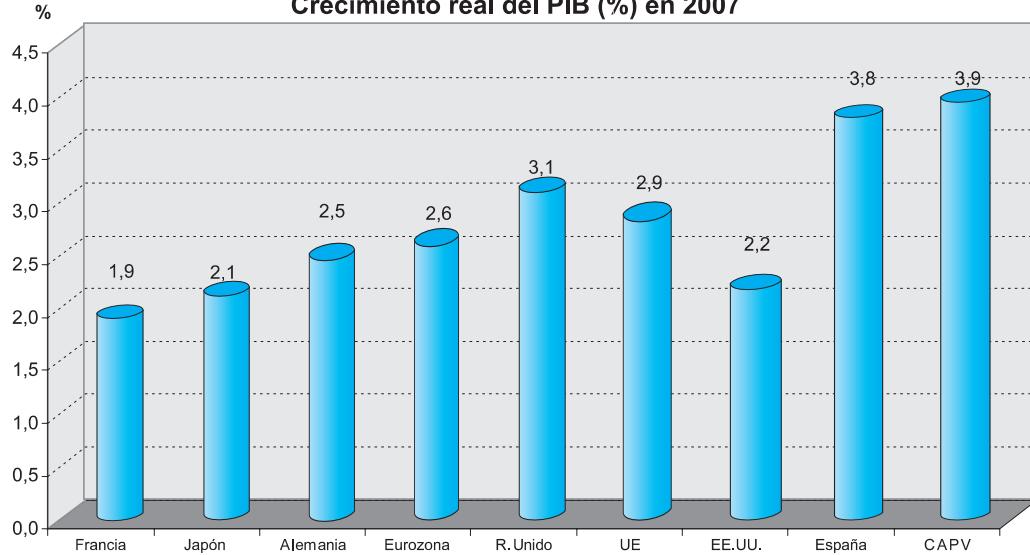
En cuanto al mercado laboral vasco, ha mantenido la misma tónica de generación de empleo registrada en los años precedentes, con pocas variaciones respecto a la situación conseguida en 2006.

Mientras que la construcción ha disminuido sencillamente su ritmo de creación de empleo, la industria ha dejado atrás dos años de pérdida de efectivos y se anota un ligero incremento, y el sector de los servicios se ha mostrado como el más dinámico en este campo.

Así pues, a la espera de los datos definitivos, se estima que el PIB vasco ha crecido el 3,9%, un punto más que el incremento medio previsto para la Unión Europea.

Este incremento, tres décimas inferior al de 2006, junto con un deflactor próximo al 3,3%, arroja un crecimiento nominal del 7,3% para el año 2007, tasa una décima superior a la inicialmente prevista.

**PRINCIPALES PAISES INDUSTRIALIZADOS**  
**Crecimiento real del PIB (%) en 2007**



## II. NOVEDADES NORMATIVAS EN 2007

La principal novedad normativa para 2007 en el ámbito tributario vasco ha venido dada por las nuevas normas forales del **IRPF** que, aprobadas a finales de 2006 por las Juntas Generales, entraron en vigor el 1 de enero de 2007 y cuyos efectos para los contribuyentes no se plasmarán en su totalidad hasta la declaración que presenten a mediados de 2008.

Sin perder las señas de identidad del modelo del IRPF vasco diseñado en 1998, son objetivos de esta reforma la reducción generalizada de la carga tributaria, con especial atención a los perceptores de rendimientos de trabajo y a los colectivos más desfavorecidos, así como la neutralidad en el tratamiento del ahorro y la progresividad y simplificación del impuesto.

Así, pueden citarse como medidas más destacables:

- Se fija una estructura dual del impuesto, con un tipo único del 18% para rentas del capital mobiliario, inmobiliario y plusvalías, y una nueva tarifa progresiva para la renta general (rendimientos del trabajo y de actividades económicas).
- Tratamiento más favorable de las rentas del trabajo, a través del incremento de las bonificaciones, en especial a los colectivos de trabajadores discapacitados.
- Se elabora una nueva tarifa de cinco tramos que, junto con la nueva deducción general de 1.250 para todos los contribuyentes, sitúa los tipos entre el mínimo del 23% y el máximo que desciende del 48% al 45%, lo que se acerca a los sistemas existentes en los paí-

ses del entorno.

- Continúan los tratamientos personales y familiares en la cuota, lo que da mayor progresividad al impuesto que los tratamientos en la base, manteniendo así una de las características propias del IRPF vasco.
- Se actualizan las cuantías de las deducciones personales y familiares, destacando el sustancial aumento de las deducciones por ascendientes y por edad para los mayores de 65 y de 75 años.
- Se simplifica la deducción por inversión en la vivienda habitual, cuyo crédito fiscal se eleva a 36.000 y, además, este crédito se aplicará por cada contribuyente, en lugar de por cada vivienda, como sucedía anteriormente.
- Se elimina el gravamen de la renta imputada por la titularidad de una vivienda no habitual.
- Desaparece la aplicación de porcentajes y la deducción de la cuota para corregir la doble imposición de dividendos y a cambio se establece una exención de 1.500, y se aplica el tipo fijo del 18%.

Lógicamente, esta menor carga fiscal prevista en la reforma del impuesto está acompañada de una reducción de las retenciones en las nóminas de los asalariados, ya que a partir del mes de enero de 2007 las empresas han aplicado a sus trabajadores la nueva tabla de retenciones aprobada por las Diputaciones Forales, que afecta con carácter general a todas las rentas del Trabajo, con una rebaja media de un punto, en línea con la rebaja de la ta-

rifa aprobada en la nueva regulación.

Por otra parte y en un marco que garantice la suficiencia financiera necesaria para hacer frente al gasto público en general y el gasto social en particular, otra novedad significativa ha sido la reforma parcial de la normativa foral del I. Sociedades que, cumplidos ya más de diez años de vigencia, parece aconsejable por factores de diversa índole tales como las tendencias actuales del Derecho tributario en los Estados miembros, la propia evolución del Derecho comunitario y su influencia en la fiscalidad directa de las empresas, así como el actual escenario económico y social.

En consecuencia, al objeto de fomentar el desarrollo y la competitividad de las empresas vascas en un contexto de globalización económica y de libre circulación de capitales, las Diputaciones Forales han aprobado cambios significativos en la normativa del impuesto, que lo llevarán a un mayor acercamiento entre el tipo nominal y el tipo efectivo de gravamen, a fin de acercar la fiscalidad de las empresas a la media europea, después de que en varios países de la UE se hayan registrado en los últimos años rebajas significativas, así como la adecuación de las deducciones y de los incentivos fiscales a la realidad de la actividad empresarial.

Así pues, además de una reducción de los tipos impositivos, en esta reforma del impuesto se ha llevado a cabo una reordenación de las deducciones, aclarando y precisando las relativas a las actividades de investigación y desarrollo tecnológico, y conservación y mejora del medio ambiente. En cuanto a la deducción por creación de empleo, que hasta 2007 tenía carácter general, ahora se limita a los colectivos con especiales dificultades de inserción laboral, mientras que la deducción por actividades de exportación va a experimentar una reducción progresiva a partir de 2007.

Finalmente, se derogan las deducciones y bonificaciones por inversiones para la implantación de

empresas en el extranjero, por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, por actividades exportadoras, por el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación...

En cuanto a los pagos a cuenta que realicen en los meses de abril, octubre y diciembre las sociedades bajo normativa común, estos pagos se han calculado en 2007 sobre el nuevo tipo de gravamen, que ha bajado del 35% al 32,5%, y que de nuevo bajará al 30,0% en el próximo año.

Por otra parte, en 2007 se alcanzaban varios acuerdos de naturaleza tributaria entre las Administraciones vascas y la Administración del Estado, en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, algunos de los cuales tendrán incidencia recaudatoria para las Diputaciones Forales.

En efecto, además de establecer procedimientos de coordinación y colaboración entre el Estado y las Instituciones de los Territorios Históricos en materias como la aplicación de la Directiva europea reguladora de la fiscalidad del ahorro y la gestión e inspección tributarias, se introducen en el Concierto económico adaptaciones de contenido técnico relativas a los impuestos que gravan el consumo de hidrocarburos, así como al Impuesto Especial sobre el Carbón, y se aprueba un nuevo régimen de consolidación fiscal para la tributación por IVA de los grupos de sociedades.

### III. RECAUDACIÓN A 31 DE DICIEMBRE DE 2007

(Con excepción de los cuadros de recaudación anual, que están en euros, los datos del presente informe se expresan en **miles de euros**. )

Al cierre del ejercicio de 2007 la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales se incrementa en un **9,7%** respecto al ejercicio anterior, tasa que supera en dos puntos y medio el incremento estimado para el PIB nominal vasco en el mismo

año y que mejora hasta un 11,4% en la gestión propia, esto es, sin tener en cuenta los ingresos provenientes de los Ajustes por IVA y por Impuestos Especiales de Fabricación.

CAPV 2007	
Recaudación (euros)	13.772.122.752
Incremento interanual	9,7%
Ejecución presupuestaria	106,7%

En **Impuestos Directos** se ha recaudado un 17,2% más que en el ejercicio anterior y es que, tal y como sucedía al cierre de 2006, con la excepción del I. S/ Sucesiones y Donaciones que repite

recaudación, el resto de los impuestos presenta incrementos notables, destacando una vez más el 20,2% del I. s/ Sociedades, mientras que el IRPF se anota un 13,6%.

Una tasa muy inferior se registra en la gestión propia de los **Impuestos Indirectos**, el 5,4%, si bien este aumento se reduce en dos puntos con la inclusión de la recaudación proveniente de los Ajustes con la Administración del Estado, situándose en el 3,3%.

La tasa interanual de la recaudación evoluciona de modo bastante similar en los tres Territorios Históricos, siendo de destacar entre los grandes impuestos el menor incremento en siete puntos del I. Sociedades en Gipuzkoa, que lo compensa con la tasa del IVA Gestión propia, en el que casi duplica el resultado de las otras dos Diputaciones Forales.

DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
Recaudación relativa	16,0%	52,3%	31,7%
Incremento interanual	10,3%	9,5%	9,8%
Ejecución presupuestaria	102,4%	107,6%	107,5%

#### IV. IRPF

Las Diputaciones Forales han contabilizado durante el ejercicio de 2007 por este impuesto 4.266.304 m€, lo que supone:

- Un notable incremento interanual del 13,6%, incidido por la firme evolución de las retenciones de trabajo y la evolución positiva de los demás apartados del impuesto.
- Se supera en ocho puntos su techo presupuestario (108,1%).
- El 63,6% y el 31,0% de los I. Directos y de la recaudación total, respectivamente.

A lo largo del ejercicio la recaudación del IRPF

ha mantenido un aumento de dos dígitos, anotándose al cierre una tasa del 13,6%, que supera en más de tres puntos a la del año anterior y supone más del doble del aumento medio registrado en los últimos diez años.

IRPF		
Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2005	3.403.716	11,5%
2006	3.754.206	10,3%
2007	4.266.304	13,6%

Por retenciones sobre **Rendimientos del Trabajo y Actividades profesionales** se han recaudado 4.040.736 m€, una vez contabilizadas las autoliquidaciones de cuatro trimestres de pequeñas empresas y de doce meses de grandes empresas.

Este componente del IRPF, que recoge las retenciones practicadas sobre todas las contraprestaciones derivadas del trabajo personal, continúa siendo el apartado de mayor cuantía dentro del panel de tributos, ya que él solo representa el 31,8% de la recaudación por tributos concertados en gestión propia.

Las tres Diputaciones Forales han visto como evoluciona favorablemente la recaudación de las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo, cuya tasa interanual consolidada cierra el año con un 7,6%.

El resultado consolidado es una mayor recaudación por estas retenciones de 285.708 m€, con un comportamiento muy similar en Bizkaia y Gipuzkoa, mientras que por segundo año consecutivo el aumento interanual es superior en Alava, que en esta ocasión aventaja en dos puntos porcentuales a los otros Territorios Históricos, gracias a su mayor dinamismo en la creación de empleo, hasta el punto de cerrar el año con sólo 3.000 desempleados, lo que sitúa la tasa de paro alavesa en apenas un 2%.

Lógicamente, este apartado está afectado por la aplicación de la nueva tabla de retenciones, aprobada por las Diputaciones Forales con vigencia desde el 1 de enero de 2007, en línea con la tarifa de

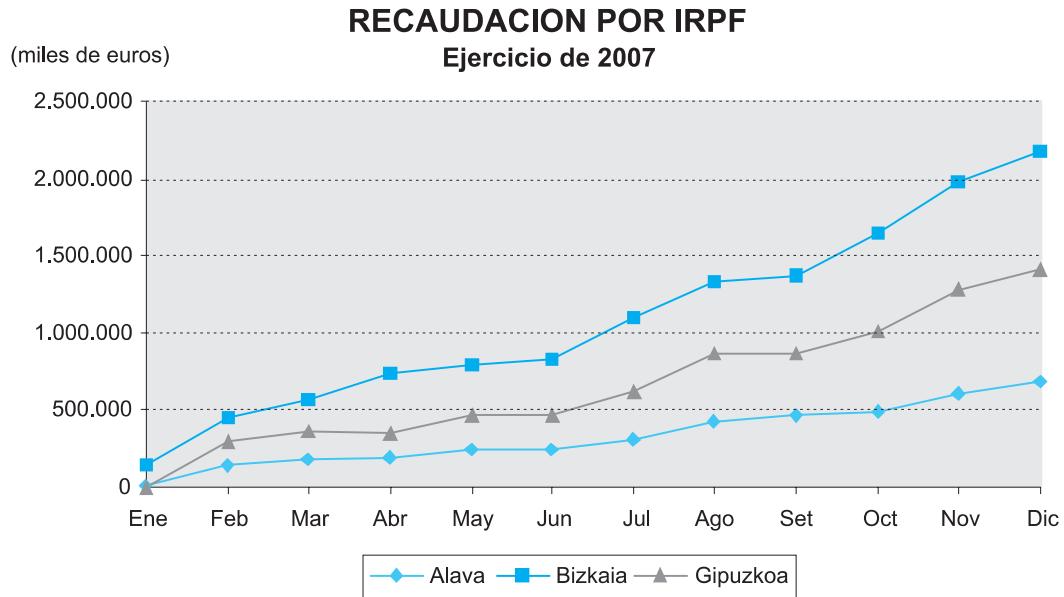
la nueva normativa foral del impuesto, que con su reforma introducía una reducción significativa de la carga tributaria.

En efecto, desde primeros de año se aplica la nueva tabla, que afecta con carácter general a todas las rentas del trabajo y supone una rebaja media de un punto y, por lo tanto, una incidencia recaudatoria muy superior a su deflactación habitual, con lo que anticipa una parte significativa de la merma recaudatoria derivada de la reforma del impuesto.

El resultado es que en el transcurso de 2007, después de unos primeros meses con tasas interanuales de dos dígitos para el conjunto de la CAPV, a partir del ecuador del ejercicio el aumento recaudatorio se estabiliza en torno al 7,6%, esto es, ligeramente por encima del crecimiento nominal estimado para la economía vasca.

Esto es una consecuencia de la marcha positiva seguida por la economía vasca, que en 2007 ha continuado creando empleo y manteniéndose un año más en situación de pleno empleo técnico.

Por otra parte, la entrada en vigor a mediados del pasado año de medidas legislativas para la mejora del crecimiento y del empleo, ha jugado a favor de la mejora de este apartado tributario, al impulsar y apoyar la contratación indefinida, sujeta a un mayor tipo de gravamen, lo que está permitiendo rebajar de modo significativo la tasa de temporalidad.



Así pues, se cierra el año con una buena tasa de crecimiento, incidida por la satisfactoria evolución de factores tales como:

- El crecimiento real del PIB y la tasa de inflación han arrojado un PIB nominal con un crecimiento estimado del 7,3%.
- El mercado laboral vasco ha mantenido la misma tónica de generación de empleo de los años precedentes, con 23.700 nuevos puestos de trabajo creados en 2007, alcanzando de nuevo una cifra récord de ocupación.
- La masa salarial bruta sujeta a retención ha continuado mostrando un claro perfil ascendente, con una expansión por encima del 7% en términos nominales, como consecuencia del aumento del número de empleados y del incremento de los sueldos y salarios, cuyo incremento medio según convenio se ha situado ligeramente por encima del 4%.

En definitiva, después de ejecutar el 103,6% de la cifra presupuestada para el ejercicio, se han re-

caudado 285.708 m€ más que en el año anterior, esto es, un incremento interanual del 7,6%, que si bien supera la media de los últimos diez años, está un punto por debajo de la tasa registrada en los dos ejercicios anteriores.

La recaudación obtenida por las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que recoge las autoliquidaciones de cuatro trimestres de pequeñas empresas, además de las mensuales (diciembre-06/noviembre-07) de grandes empresas, se incrementa interanualmente en un 56,2%, tercer incremento consecutivo después de la trayectoria descendente seguida por este apartado en los últimos años.

Al cierre de 2007 la recaudación de este apartado ha evolucionado de modo excelente y con muy pocas diferencias en las tres Diputaciones Forales, a lo que lógicamente ha colaborado la elevación del 15% al 18% en el tipo de retención y de tributación de estos rendimientos, independientemente de su período de generación.

Por otra parte, después de varios años de descenso continuo de la recaudación de este apartado tributario, motivado por la aprobación de algunos cambios a la baja en la normativa foral, así como por el descenso de los tipos de interés a mínimos históricos, con el cierre de 2007 se encadenan tres ejercicios seguidos de incremento interanual.

Ya en los últimos meses de 2006 las instituciones financieras insistían en el lanzamiento de nuevos depósitos de ahorro, a la vista de las preferencias de sus clientes, que buscan una rentabilidad sin riesgo. Esta lucha por captar los fondos de los clientes se ha agudizado a lo largo de 2007, como consecuencia de:

- A raíz de la crisis de los "créditos basura" de EE.UU. la desconfianza se está instalando en las instituciones financieras, que acusan una crisis de liquidez.
- Los altos tipos de interés de la zona euro están permitiendo a los Bancos y Cajas ofrecer mejores condiciones en sus productos de ahorro.
- La incertidumbre y delicada situación que atraviesan los mercados bursátiles está provocando una mayor aversión de los pequeños ahorradores al riesgo.

Por otra parte, en 2007 se mantiene la política de retribución a los accionistas de las grandes empresas, algunas de las cuales han satisfecho a lo

largo del ejercicio dividendos que superan en dos dígitos a los pagados en el año anterior.

Desde su implantación en 1998, las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Inmobiliario**, que se aplican a los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, están incrementando ininterrumpidamente su recaudación.

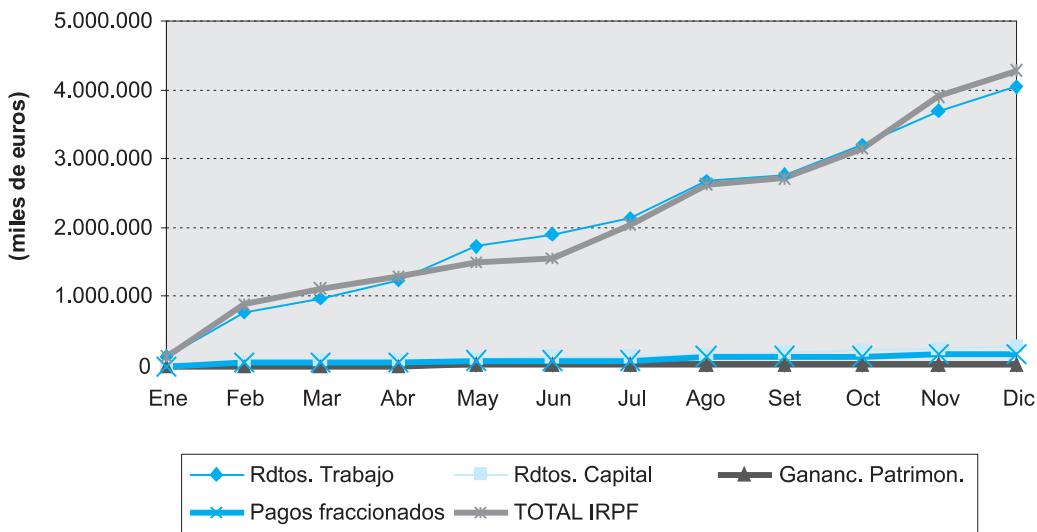
Al cierre de 2007, después de una evolución positiva y similar en los tres Territorios Históricos, se han recaudado 83.174 m€, que se contabilizan a mitades entre el IRPF y el I. Sociedades, y que representan un incremento del 27,1% respecto al año anterior, lógicamente incidido por la subida del tipo, que en enero de 2007 ha pasado del 15% al 18%.

En 1999, entraban en vigor las retenciones sobre las **Ganancias Patrimoniales**, con el fin de gravar las ganancias generadas en la transmisión de acciones o participaciones de las Instituciones de Inversión Colectiva, y así buscar una mayor neutralidad fiscal entre los diferentes tipos de ahorro.

A partir de 2005 se interrumpe la senda descendente seguida en el periodo 2001/2004 por este apartado, que de nuevo crece en 2006 y llega al 31 de diciembre de 2007 con un excelente incremento recaudatorio en los tres Territorios Históricos, aunque con notables diferencias entre ellos, lo que arroja un resultado consolidado de 80.509 €, importe que casi llega a duplicar la recaudación del ejercicio anterior.

## RECAUDACION CAPV POR IRPF

### Ejercicio de 2007



En el apartado de **Pagos fraccionados por actividades empresariales y profesionales** se recoge la recaudación procedente de los ingresos a cuenta del IRPF que deben efectuar los contribuyentes que ejercen actividades económicas, por cualquiera de los regímenes de cálculo de la normativa foral del IRPF, ya sea en estimación directa o en estimación objetiva.

Después de contabilizar los ingresos provenientes de las autoliquidaciones del tercer trimestre correspondientes a Empresarios y Profesionales, la recaudación se incrementa en los tres Territorios Históricos, arrojando una tasa consolidada del 4,0%, tasa aceptable dentro de la moderación habitual de la evolución de este apartado tributario, con el mayor protagonismo para Bizkaia, que por segundo año consecutivo alcanza un resultado interanual superior a los de las otras dos Diputaciones

Forales.

A partir del ecuador del ejercicio la **Cuota diferencial neta** ha evolucionado positivamente en los tres Territorios Históricos, gracias a la contención de las devoluciones, que presentan un ritmo muy inferior al que siguen los ingresos recibidos. Esta tendencia se acentúa con los datos de noviembre, una vez contabilizado el 40% aplazado de la Renta-06, relativo a las declaraciones positivas de aquellos contribuyentes que se acogieron a esta modalidad de ingreso, cuyo plazo finalizó al 10 de noviembre.

El 10 de abril Alava empezaba a realizar las devoluciones a domicilio y por Internet, adelantándose así al inicio oficial de la campaña tradicional, que no arrancaba hasta el 2 de mayo, lo mismo que en Bizkaia, mientras que en Gipuzkoa lo hacía dos semanas antes.

Han sido muy pocos los cambios normativos aplicados en la Renta-06, fundamentalmente por actualizaciones ya habituales en el ámbito tributario vasco:

- Incremento en un 2% de las cuantías tanto de la reducción por tributación conjunta, como de las deducciones familiares y personales.
- Actualización de la escala del impuesto en el mismo porcentaje del 2%.
- Exención de los premios relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos.
- Establecimiento de los coeficientes de actualización aplicables a las transmisiones realizadas en el ejercicio de 2006, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al IRPF.
- Determinación de los signos, índices y módulos para el régimen de estimación objetiva singular.

Así pues, con muy pocas novedades normativas, se han presentado las declaraciones de renta por cualquiera de las modalidades existentes: papel, disquete, mecanizada, propuesta de autoliquidación, telemática realizada por asesores o por internet, superando en número a las presentadas en la campaña anterior, consecuencia lógica del crecimiento vegetativo de la población, la buena marcha de la economía y la situación de paro técnico que atraviesa el mercado laboral.

En esta campaña ha recibido un fuerte impulso la utilización de Internet, que se está convirtiendo en vehículo real de comunicación entre los ciudadanos

y las Haciendas Forales, siendo muchos los contribuyentes que han realizado por medio de la red declaraciones, confirmaciones de los borradores recibidos y consultas.

Por otra parte, se ha continuado haciendo un esfuerzo considerable para aumentar el número de declaraciones realizadas con carácter previo por las Diputaciones Forales y enviadas a los contribuyentes. Sigue en aumento el porcentaje de los contribuyentes que han aceptado la liquidación y la devolución propuesta por su Diputación Foral y han sido los primeros en cobrar sin hacer gestión alguna.

En cuanto a las declaraciones positivas, dentro del plazo de la campaña se ha contabilizado, como pago no aplazado de la Renta-06, en torno al 70% del importe total de las declaraciones positivas, mientras que el resto se ha formalizado en el mes de noviembre, a comienzos del cual ha vencido el plazo de pago para los contribuyentes que se han acogido al aplazamiento del 40%.

Por tercer año consecutivo, el resultado inicial de la campaña de la Renta-06, según las declaraciones presentadas al cierre del plazo de la misma, ha sido un importe negativo claramente inferior al saldo neto de la campaña anterior, ya que si bien las Diputaciones Forales han devuelto más que en 2006, también los ingresos de los contribuyentes se han incrementado, y además en torno a un 30%, muy por encima del ritmo seguido por las devoluciones.

## V. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las Diputaciones Forales han formalizado por el I. Sociedades al cierre del ejercicio una recaudación de 2.034.171 m€, lo que supone 341.790 m€ más que en el año anterior, esto es, un incre-

mento interanual del 20,2%, por tercer año consecutivo una de las tasas más elevadas dentro del panel de tributos concertados.

Lógicamente, la evolución de este impuesto está condicionada por el favorable comportamiento del más importante de sus componentes, la Cuota diferencial neta, que evoluciona muy positivamente en los tres Territorios Históricos.

Pero, además, al igual que sucede en el IRPF, la recaudación total del I. Sociedades se ve también impulsada por la evolución favorable del resto de sus apartados, que si bien tienen menor peso en el total del impuesto, han tenido un excelente comportamiento.

### I. Sociedades

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2005	1.440.377	26,4%
2006	1.692.381	17,5%
2007	2.034.171	20,2%

De muy bueno puede considerarse el avance recaudatorio que presenta la **Cuota diferencial neta**, que en los últimos años está viendo incrementarse de modo ininterrumpido su recaudación, en la que se recogen, por un lado, las autoliquidaciones anuales, único pago de las empresas sujetas a la normativa foral del impuesto, esto es:

- Entidades que tributan exclusivamente a las Diputaciones Forales, por alguna de estas cir-

cunstancias:

- Estar domiciliadas en el País Vasco y facturar menos de 7 millones€
- Realizar únicamente operaciones en territorio foral, cualquiera que sea su domicilio y cifra de facturación.
- Entidades que tributan conjuntamente a ambas Administraciones, cuando estén domiciliadas en territorio foral, excepto que realicen en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales.

Por otra parte, las sociedades bajo normativa común, de menor incidencia en la recaudación de las Diputaciones Forales a las que cotizan según el volumen de operaciones, sí tienen que realizar pagos a cuenta en abril, octubre y diciembre, y estos pagos se han aplicado en 2007 sobre el nuevo tipo de gravamen que en 2007 ha bajado del 35% al 32,5%.

Pues bien, los ingresos contabilizados en la **Cuota diferencial neta** a lo largo de 2007 han superado ampliamente a los del ejercicio precedente:

- Las autoliquidaciones anuales en julio y agosto, para las sociedades bajo normativa foral, cuyo plazo de presentación vence el 25 de julio y cuya recaudación suele suponer más del 70% de los ingresos totales de la Cuota diferencial neta, se han incrementado interanualmente en torno a un 23%.
- Por el contrario, el importe proveniente de los pagos a cuenta de los meses de abril, octubre y diciembre, no varía respecto al del ejercicio anterior, si bien se trata de ingresos de menor cuantía.

Este es el detalle de la recaudación íntegra contabilizada por las Diputaciones Forales a lo largo de 2007, agrupada en los bloques antes citados:

miles de euros	
Mayo	
1 <sup>er</sup> . Pago	107.616
Julio, Agosto	
Autoliquidaciones anuales	1.395.513
Noviembre	
2 <sup>º</sup> . Pago	167.098
Diciembre	
3 <sup>er</sup> . Pago	99.638
Resto meses	92.557
<b>Total recaudación íntegra</b>	<b>1.862.422</b>

Así pues, los ingresos han continuado e incluso avivado el ritmo expansivo del ejercicio anterior, si bien esto se ve en parte frenado por el fuerte repunte de las devoluciones, que en 2006 decrecieron, arrojando un aumento interanual recaudatorio en la Cuota diferencial neta del 15,4%, lo que es una muestra de los buenos resultados empresariales del ejercicio de 2006.

La evolución de este apartado, cuya recaudación supone más del 80% de la recaudación total del impuesto, presenta algunas particularidades para cada uno de los Territorios Históricos, si bien en todos ellos evoluciona positivamente y se supera su techo presupuestario respectivo.

En efecto, en Bizkaia se consigue una destacada tasa positiva, gracias a la vigorosa expansión de los ingresos, a lo que hay que añadir la conten-

ción de las devoluciones, que sólo al final del ejercicio han superado moderadamente a las practicadas en el año anterior.

Ligeramente inferior es la tasa interanual de este apartado en Alava, cuyos ingresos están evolucionando a un ritmo muy superior al seguido por las devoluciones.

Finalmente, es en Gipuzkoa donde este apartado evoluciona de modo más discreto, muy por debajo del registrado en los otros dos Territorios Históricos, y es que aunque alcanza un aumento de ingresos casi similar al de ellos, las devoluciones contabilizadas duplican a las practicadas al cierre del ejercicio anterior.

En definitiva, el total del I. Sociedades se anota un incremento interanual del 20,2%, que supone una aceleración de casi tres puntos respecto a la notable tasa del ejercicio anterior, y el tercer mejor resultado alcanzado en la última década por la recaudación de este impuesto, que desde 1995 ha visto sextuplicada su recaudación.

En efecto, esta buena marcha recaudatoria del I. Sociedades arranca en 1996, año en el que, a fin de adaptarse a la nueva realidad económica que suponía la libertad de movimiento de capitales en la Unión Europea y a los ordenamientos tributarios comunitarios, se aprobaba la normativa foral del impuesto que ahora ha sido parcialmente reformada.

La favorable situación económica de los últimos años se refleja en el sector empresarial, cuyos representantes más emblemáticos están alcanzando unos excelentes resultados, superando las cotas registradas anteriormente.

En efecto, las autoliquidaciones ingresadas en 2007 muestran que el ejercicio de 2006 fue bueno para el sector empresarial, con mejores resultados para las grandes empresas, que a los beneficios obtenidos por su propia actividad añadieron los ingre-

sos provenientes de sus inversiones financieras. Estos resultados mejoran aún más en 2007 para las empresas del sector industrial y de servicios, siendo el sector de la construcción el único que ve empeorada su situación.

Así las cosas, las empresas vascas deben ahora centrar sus esfuerzos en adecuarse a los vertiginosos cambios que se están produciendo a nivel mundial y, a fin de poder ser más competitivas y afrontar con garantía los retos de la globalización y de la innovación, aumentar su dimensión y así tener un peso adecuado que les permita estar presentes en los lugares que más y mejor crecen.

## VI. IVA

Como ya viene siendo habitual, en la elaboración de las previsiones de ingresos tributarios para 2007, no se preveían, ni se han producido en el transcurso del mismo, cambios normativos en el IVA que puedan repercutir significativamente en su recaudación.

Sí se tenía en cuenta la entrada en un escenario económico a nivel mundial de estabilidad, con una suave tendencia a la desaceleración, previéndose su posible repercusión en la economía vasca.

Ya se contemplaba para 2007 una desaceleración en el gasto, tanto en el consumo de los hogares, como en la compra de la vivienda, al acusar ambas variables las subidas de los tipos de interés.

En definitiva, se estimaba que la recaudación del IVA Gestión propia superase en un 6,8% la recaudación prevista al cierre de 2006, no muy lejos del 5,7% alcanzado al 31 de diciembre de 2007.

Así las cosas, de nuevo en 2007 el IVA continúa siendo el tributo de mayor aportación económica a las arcas forales. El total recaudado por IVA en este ejercicio asciende a 4.837.429 m€, lo que significa:

- Un incremento interanual del 3,5% para el conjunto del impuesto.
- Un grado de ejecución del Presupuesto del 102,4%.
- El 69,6% y el 35,1% de los Impuestos Indirectos y de la recaudación total por Tributos Concertados, respectivamente.

La evolución interanual de la recaudación total por IVA contabilizada en el ejercicio que acaba de cerrarse, está varios puntos debajo del incremento estimado para el PIB nominal vasco, lo que ha sucedido en sólo cuatro ocasiones a lo largo de los años 1997/2007.

En efecto, si bien los ingresos gestionados por las Diputaciones Forales se han incrementado en un 11,4%, este aumento se ha visto más que duplicado por el ritmo expansivo de las devoluciones, lo que modera la tasa interanual alcanzada por la recaudación en gestión propia. Si a esto se añaden los números rojos que presenta el ajuste con el Estado, el resultado es de un incremento interanual en la recaudación total por IVA de sólo 3,5%, muy lejos del 12% que como media se ha alcanzado en los cuatro ejercicios anteriores.

### IVA TOTAL

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual	PIB nominal Incfo.
2005	4.186.342	10,3%	7,8%
2006	4.673.824	10,6%	7,6%
2007	4.186.342	14,8%	7,3%

En cuanto al IVA- Gestión propia, la recaudación de las Diputaciones Forales, incidida por la de-

saceleración de la actividad económica y el traslado por segundo año consecutivo de un ejercicio completo de los ingresos provenientes de las Operaciones Asimiladas a la Importación, alcanza los 3.661.087 m€, lo que supone un moderado 5,7% más que en el año anterior, esto es, punto y medio por debajo del crecimiento en términos nominales seguido por la economía vasca a lo largo del ejercicio de 2007.

Al mes de diciembre, las Diputaciones Forales han contabilizado la recaudación por IVA producto de las autoliquidaciones siguientes:

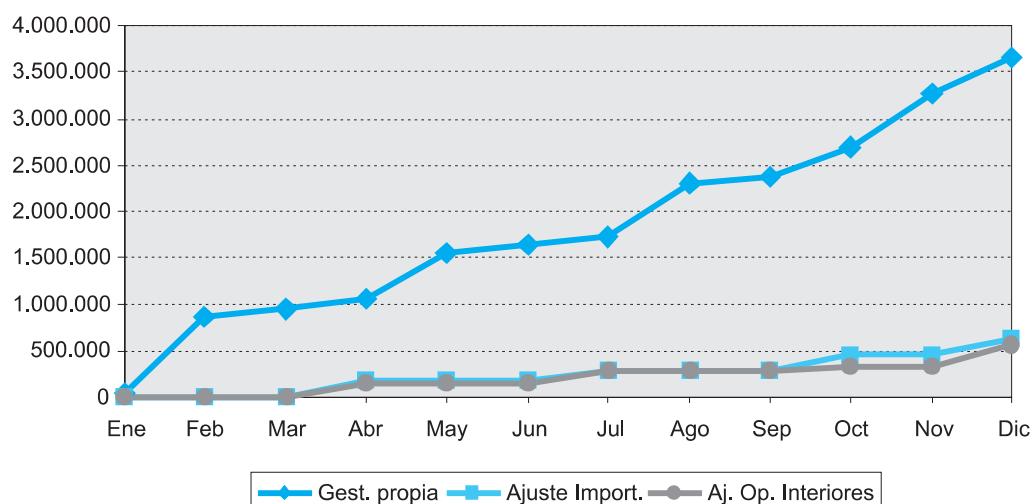
- Diciembre06/noviembre07 de grandes empresas.

- Cuarto trimestre de 2006, primer, segundo y tercer trimestres de 2007 de pequeñas empresas.

Sin tener en cuenta el ajuste interterritorial a la recaudación por IVA, correspondiente a los trimestres vencidos del ejercicio, Gipuzkoa es el único Territorio Histórico en el que recaudación por gestión propia evoluciona por encima de cómo lo ha hecho el PIB nominal vasco, en torno a un punto y dos décimas, casi duplicando los resultados obtenidos en Alava y Bizkaia que han visto evolucionar a lo largo de 2007 la recaudación por este impuesto en términos muy parecidos.

### RECAUDACIÓN POR IVA CAPV 2007

(miles de euros)



En efecto, en el caso de Gipuzkoa el ritmo de incremento de los ingresos no difiere mucho del resto, pero gracias a la relativa moderación de las devoluciones, que superan en un 15,4% a las de 2006, se llega a un buen resultado en la recaudación neta, que antes del ajuste interno se situaría en

una tasa interanual del 8,5%.

En cuanto a Alava se refiere, es el Territorio Histórico que presenta el ritmo más elevado de ingresos, el 14,6%, pero también de las devoluciones, el 34,4%, lo que arroja para la recaudación neta una

expansión del 4,6%, antes de ajuste interno.

A una tasa interanual de la recaudación neta sólo una décima inferior se llega en Bizkaia, el 4,5%, si bien a través de unos ingresos y unas devoluciones que evolucionan más moderadamente.

En aplicación de lo previsto en la nueva Ley 2/2007, de distribución de recursos y determinación de las aportaciones, y de los acuerdos adoptados por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, trimestralmente se ha practicado el ajuste interterritorial a la recaudación por IVA. Los importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste haya sido positivo o negativo respectivamente, con el resultado siguiente:

	<u>Ejercicio 2006</u>	<u>Ejercicio 2007</u>
Álava	51.244.000	63.057.872
Bizkaia	(153.138.058)	(212.535.573)
Gipuzkoa	101.894.058	149.477.701

Así las cosas, el resultado consolidado para la CAPV a 31 de diciembre registra una devoluciones que han aumentado muy por encima del ritmo expansivo de los ingresos, justamente lo contrario de lo que sucedía en el ejercicio anterior, lo que lleva a la recaudación neta a un moderado incremento interanual del 5,7%, frente al excelente 16,5% con el que se cerraba 2006.

Este resultado alcanzado en la recaudación neta derivado del gasto final sujeto a IVA y obtenido por diferencia entre ventas y compras, se ha visto lastrado por la ligera desaceleración en el ritmo de la actividad económica, la tendencia descendente mostrada por el consumo de los hogares vascos y la

evolución del sector de la construcción, que en el transcurso de 2007 ha ralentizado su crecimiento.

Así pues, al cierre de 2007 se frena la fuerte senda expansiva que estaba manteniendo en los últimos años la recaudación por IVA, que convertía a este impuesto en uno de los componentes más dinámicos de los ingresos tributarios, uniéndose así a la expansión general que estaba experimentando la imposición indirecta, impulsada por la fortaleza de la demanda interna y el aumento de la renta disponible por los continuos cambios a la baja de las tablas de retenciones. Esto estaba provocando una saludable expansión de la recaudación íntegra en los últimos ejercicios, mientras que las devoluciones continuaban creciendo, aunque a un ritmo inferior.

Ahora bien, esta situación cambia en 2007, a lo largo del cual la economía vasca ha vivido una ralentización del consumo, factor determinante de la evolución recaudatoria de la imposición indirecta en general y del IVA en particular.

De acuerdo con el procedimiento aprobado por la Comisión Mixta de Cupo, éste es el resultado del **Ajuste IVA** realizado trimestralmente con la Agencia Tributaria:

	<b>Importaciones</b>	<b>Operaciones interiores</b>	<b>TOTAL</b>
Liquidación-06	11.023	(28.583)	(17.560)
Enero/marzo-07	151.407	182.001	333.408
Abril/junio-07	126.404	130.461	256.865
Julio/septiembre-07	171.278	31.190	202.468
Octubre/diciembre-07	158.053	243.108	401.161
<b>TOTAL</b>	<b>618.165</b>	<b>558.177</b>	<b>1.176.342</b>

Esta recaudación por el Ajuste IVA ingresado y contabilizado por las Diputaciones Forales supone

por segundo año consecutivo un decremento respecto a la del ejercicio precedente, esta vez del 2,7%, lo cual ha sucedido en muy pocos ejercicios y es consecuencia directa de la evolución de la recaudación estatal contabilizada por los conceptos componentes del Ajuste IVA al mes de noviembre de 2007, que extrapolada a diciembre, sirve de base para el cálculo del ajuste correspondiente al cuarto trimestre.

Ahora bien, por segunda vez la liquidación del Ajuste para un ejercicio, el de 2006, ha resultado a favor de la Administración del Estado. En efecto, a noviembre-06 la Agencia Tributaria tenía ya contabilizado el 99,8% del IVA recaudado, en torno a siete puntos más que la formalización habitual a esa fecha, por lo que la extrapolación de estos datos superaba la recaudación de cierre del ejercicio, resultando un importe muy elevado en el Ajuste del 4º trimestre y, en consecuencia, un importe atípicamente negativo en la liquidación del ejercicio.

En cuanto a la recaudación realizada por el IVA-Importaciones en el Estado, después de una ligera desaceleración en los últimos meses, registra al mes de noviembre un incremento del 8,9%, si bien ésto se ha traducido en un mayor ajuste de sólo el 4,1%, como consecuencia de que la recaudación formalizada al mes citado por la Hacienda Estatal es inferior en más de cuatro puntos porcentuales a lo que contabilizó en el ejercicio anterior.

La recaudación estatal en el IVA-Operaciones interiores, por el contrario, se queda a dos décimas de la alcanzada en noviembre-06, y es que si bien los ingresos se incrementan en un 9,9%, con un crecimiento más intenso por parte de grandes empresas y exportadores, el incremento de las devoluciones ha sobrepasado el 27%.

Esto no es sólo consecuencia de las devoluciones solicitadas y su alto grado de realización, sino también de las mayores devoluciones extraordinarias derivadas de la Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo relativa a la regla de prorrata.

También en este apartado ha bajado el ritmo de formalización de la recaudación, por lo que el decremento del ajuste llega al 1,1%, esto es, por encima del decremento de la recaudación estatal realizada.

## VII. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Las Diputaciones Forales han ingresado en 2007 por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 1.432.979 m€, esto es, 83.675 m€ por encima de la recaudación contabilizada en el año anterior, lo que representa un aumento del 6,2% para el conjunto de estos impuestos que, al igual que sucede al cierre, a lo largo del ejercicio han seguido trayectorias muy diferentes.

El impuesto especial de mayor capacidad recaudatoria, el que grava los **hidrocarburos**, después de acelerar ligeramente su ritmo recaudatorio en el último tramo del ejercicio, lo cierra con una tasa del 4,3%, sólo medio punto por debajo del incremento al que se llegaba en diciembre-06, lo que parece mostrar que el consumo de carburantes es poco sensible a la evolución de los precios.

Se trata de una aceptable tasa interanual, acorde con el moderado aumento del consumo, favorecido por el mantenimiento de las tarifas del impuesto, e incidido también por el continuo desplazamiento hacia la compra de vehículos con gasóleo bonificados, en un impuesto que en el ejercicio de 2007 ha visto incrementarse en un 3% la tarifa aplicable a gasóleos de uso general, incremento cuya devolución pueden solicitar los profesio-

nales del transporte.

Al igual que sucedía en el año anterior, al cierre de 2007 es en el I.E. s/Tabaco donde se obtiene el mejor resultado, con un 14,6% de aumento interanual, incremento que ha sido muy superior en el transcurso del ejercicio. En efecto, a pesar de la insistencia en la aplicación de medidas sanitarias y del peso creciente de las variedades de bajo precio, gana impulso la recaudación por este impuesto, incidida por el incremento de los precios medios de la cajetilla de tabaco en algo más del 10% desde el mes de enero de 2007.

Finalmente, los impuestos especiales que gravan la **cerveza** y el **alcohol**, por el contrario, por segundo año consecutivo ven decrecer su recaudación en 2007, posiblemente afectados por la campañas tanto de Sanidad como de Tráfico, que pueden es-

coficientes horizontales de 2007 entre las Diputaciones Forales, que contabilizan estos ajustes dentro de la recaudación por **gestión propia** de cada impuesto, como recaudación íntegra o como devolución.

Los **Ajustes** con la Administración del Estado se han practicado trimestralmente, resultando un importe negativo de 106.944 m€, repartido entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en 2007:

El resultado supone un fuerte empeoramiento respecto a los -56.048 m contabilizados en 2006, derivado no sólo de la mayor negatividad resultante en la liquidación del ejercicio anterior, sino también de los peores ajustes a los que se ha llegado a lo largo de 2007.

(miles de euros)	Alcohol y P. Intermedios	Hidrocarburos	Tabaco	Cerveza	Total
<b>Liquidación-06</b>	6.680	(15.241)	(17.460)	2.364	(23.657)
<b>2007</b>					
1 <sup>er</sup> . trimestre	11.834	(47.527)	32.749	3.201	257
2 <sup>o</sup> . trimestre	10.346	(32.972)	(20.120)	2.699	(40.047)
3 <sup>er</sup> . trimestre	8.243	(51.342)	10.591	4.420	(28.088)
4 <sup>o</sup> . trimestre	8.400	(66.345)	40.507	2.029	(15.409)
<b>TOTAL</b>	<b>45.503</b>	<b>(213.427)</b>	<b>46.267</b>	<b>14.713</b>	<b>(106.944)</b>

tar acelerando el traslado del consumo hacia bebidas con menor graduación y tipos impositivos más bajos.

Todos estos impuestos, junto con el I.E. s/Electricidad y el I. s/Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos, son ajustados trimestralmente según los

En efecto, al igual que se ha indicado en el Ajuste IVA, también es estos impuestos la Agencia Tributaria había formalizado a noviembre-06 casi el 100% de la recaudación realizada, con lo que resultó una liquidación del ejercicio de 2006 mucho más negativa que la que ha venido dándose en años anteriores.

En cuanto a la recaudación estatal en 2007 por estos impuestos, al mes de noviembre el grado de formalización apenas difiere unas décimas del 100% de contabilización que se había alcanzado en el mismo mes del año anterior.

A diferencia de lo que sucede en la CAPV, la Hacienda Estatal ha visto incrementarse la recaudación de todos estos impuestos, si bien en algunos de ellos el aumento ha sido muy moderado, por lo que en su conjunto llega a una tasa media del 6,5%, esto es, tres décimas por encima de la lograda por las Diputaciones Forales en su gestión propia.

También la Agencia Tributaria consigue su mejor tasa de crecimiento en el I.E. s/ Tabaco, con un 13,9%, incidido por el incremento del 10% en los precios medios de las cajetillas de tabaco.

Mucho más moderado es el aumento registrado en el I.E. s/ Hidrocarburos, el 2,8%, tasa incidida por las devoluciones extraordinarias realizadas a agricultores y ganaderos por las cuotas soportadas por este impuesto durante el período octubre-05/septiembre-06, según lo establecido por la Ley de mejora de la protección de los consumidores y usuarios.

Finalmente, las recaudaciones por I.E. s/ Alcohol y el I. E. s/ Cerveza que en la CAPV han evolucionado negativamente, en territorio común se han anotado un aumento del 2,0%.

El resultado final es de un aumento de la negatividad en los ajustes de los cuatro tributos, en especial el que grava las Labores del Tabaco, cuyo índice de consumo para CAPV ha bajado en un 5% respecto al que se utilizó para el ajuste en diciembre del ejercicio anterior.

## VII. OTROS TRIBUTOS

Al cierre de 2007, ésto es lo más destacable respecto a estos tributos:

- La tasa interanual más elevada es la reflejada en el I. s/Renta No Residentes, tributo directo que grava la renta obtenida en territorio vasco por las personas físicas y entidades no residentes en el Estado. Son ya cuatro años en los que de modo consecutivo este impuesto aumenta notablemente su recaudación en los tres Territorios Históricos y especialmente en Bizkaia, resultando para el conjunto de la CAPV un aumento del 149,2% en un impuesto que ha soportado constantes altibajos desde su entrada en vigor en el año 1998, y que en el recién cerrado ejercicio ha contabilizado 175.801 m , cifra récord en la evolución histórica de este impuesto.

- Destaca, a continuación, el comportamiento del I. s/ Patrimonio, que al cierre del ejercicio continua por la senda ascendente reiniciada en el ejercicio de 2005.

En efecto, en las tres Diputaciones Forales se incrementa satisfactoriamente la recaudación por este impuesto, y se supera holgadamente su partida presupuestaria, resultando para la CAPV una tasa interanual del 21,4%, y el nivel más alto en la trayectoria recaudatoria de este tributo.

Lógicamente, esto es en gran parte un reflejo del buen resultado obtenido por la bolsa española, que cerraba el ejercicio de 2006 con una revalorización superior al 30%, mejorando las ya altas tasas de los dos años anteriores, tal y como está sucediendo con un año de desfase en la recaudación alcanzada por el I. s/ Patrimonio.

- El año 2007 se estrenaba con un encarecimiento de la luz próximo al 3% para los usuarios domésticos, subida que casi se duplicaba para los industriales.

Lógicamente, esta medida ha afectado favorablemente al I. s/Electricidad, que cierra el ejercicio con un aumento interanual del 10,0% y cuya recaudación, al igual que se hace con I. s/Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, con un menor incremento del 3,7%, se reparte trimestralmente entre las Diputaciones Forales según los coeficientes

horizontales vigentes en el ejercicio de 2007.

- De más que aceptable puede calificarse la marcha recaudatoria del I. E. s/**Determinados Medios de Transporte**, que arroja para la CAPV un aumento del 9,5%, con muy pocas diferencias interterritoriales. Esta recaudación no parece haber acusado en 2007 la débil situación en la que está entrando el sector del automóvil y consigue superar su cifra presupuestaria al cierre del ejercicio.

Ahora bien, la tasa alcanzada por la recaudación de este impuesto al cierre de 2007 debe ser interpretada con cautela, pues en parte pudiera estar motivada por el adelantamiento en las compras de algunos turismos ante el anuncio de la próxima entrada en vigor, en enero de 2008, de un aumento de la fiscalidad para los coches que más contamian.

- Ligeramente inferior es el resultado alcanzado por el I. s/**Primas de Seguros** que, con la tasa más baja para el Territorio Histórico de Bizkaia, cierra el año con un aumento recaudatorio consolidado del 8,6%.

- En cuanto a la recaudación por el I. s/**Transmisiones Patrimoniales** y el I. s/**Actos Jurídicos Documentados**, en su conjunto apenas aumenta medio punto porcentual, muy lejos del 19,3%, con el que cerraban el ejercicio anterior.

Esta recaudación presenta diferencias entre los

tres Territorios Históricos, en ninguno de los cuales evolucionan positivamente las dos figuras tributarias, que en su conjunto alcanzan el mejor resultado en Alava.

Lógicamente, la recaudación por el I. s/**Transmisiones Patrimoniales** está indicada por los ingresos extraordinarios provenientes de importantes operaciones societarias, realizadas tanto en 2007 como en el ejercicio anterior, en el Territorio Histórico de Bizkaia. Por otra parte, esta recaudación se ve frenada por la ralentización en la venta de viviendas de segunda mano y en el precio de las mismas, así como por la pérdida de vigor de las ventas de vehículos usados, componentes muy importantes de este impuesto.

- Continúa sin despegar la recaudación de la **Tasa de Juego**, que a lo largo del ejercicio ha estado mostrando unas cifras recaudatorias similares a las del año anterior, llegando al cierre con un decrecimiento de tres décimas.

Sólo se obtiene una tasa positiva en el Territorio Histórico de Alava, el 2,1%, mientras que a nivel de la CAPV sólo se incrementa la recaudación del apartado de Máquinas y aparatos automáticos, el de mayor cuantía de los tres incluidos en la Tasa de Juego, que en su conjunto queda a varios puntos de su techo presupuestario.sz

## Recaudación CAPV

Período: enero / diciembre 2007

(Importes en euros)

	ALAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2007	CAPV 2006	% Incr.
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>						
Impo. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	665.689.372	2.066.591.464	1.308.455.600	4.040.736.436	3.755.028.538	7,6
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	31.960.997	117.720.602	87.529.476	237.211.075	151.843.261	13,7
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	9.090.568	10.815.968	21.680.433	41.586.969	32.732.540	27,1
Retenciones Ganancias Patrimoniales	5.086.597	22.727.461	12.440.241	40.254.299	21.166.954	90,2
Pagos frac. Profes. y Empresariales	30.626.507	78.959.125	72.057.215	181.642.847	174.583.552	4,0
Cuota diferencial neta	(61.543.491)	(118.954.901)	(94.629.320)	(275.127.712)	(381.148.832)	27,8
<b>Total IRPF</b>	<b>680.910.550</b>	<b>2.177.859.719</b>	<b>1.407.533.645</b>	<b>4.266.303.914</b>	<b>3.754.206.013</b>	<b>13,6</b>
Impo. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	31.960.998	117.720.602	87.529.470	237.211.070	151.843.254	56,2
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	9.090.568	10.815.968	21.680.422	41.586.958	32.732.529	27,1
Retenciones Ganancias Patrimoniales	5.086.597	22.727.461	12.440.239	40.254.297	21.166.952	90,2
Cuota diferencial neta	288.482.364	992.116.062	434.520.171	1.715.118.566	1.486.638.362	15,4
<b>Total I. Sociedades</b>	<b>334.620.527</b>	<b>1.143.380.062</b>	<b>556.170.302</b>	<b>2.034.170.891</b>	<b>1.692.381.367</b>	<b>20,2</b>
Impo. s/ Renta No Residentes	9.130.358	159.780.966	6890	175.801.433	70.547.056	149,2
Impo. s/ Sucesiones y Donaciones	8.410.456	45.631.073	22.122.901	76.164.430	76.347.365	[0,2]
Impo. s/ Patrimonio	16.548.390	88.692.328	49.056.011	154.296.729	127.069.475	21,4
Impuestos extinguidos	0	0	0	0	0	0
<b>Total Impuestos Directos</b>	<b>1.049.620.281</b>	<b>3.615.344.148</b>	<b>2.041.772.968</b>	<b>6.706.737.397</b>	<b>5.720.551.276</b>	<b>17,2</b>
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>						
IVA Gestión propia	617.991.553	1.836.401.441	1.206.694.408	3.661.087.402	3.464.921.585	5,7
Gestión propia D.F	554.933.681	2.048.937.014	1.057.216.707	3.661.087.402	3.464.921.585	
Ajuste DD.FF.	63.057.872	(212.535.573)	149.477.701	0	0	
Impo. s/ Transmisiones Patrimoniales	38.503.812	214.140.004	119.484.312	372.128.128	367.945.585	1,1
Impo. s/ Actos Jurídicos Documentados	21.828.162	64.898.530	48.139.883	134.866.575	136.604.067	(1,3)
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	12.658.402	41.320.667	23.112.244	77.001.313	70.350.585	9,5
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	2.670.722	7.936.221	5.214.869	15.821.812	18.399.136	(14,0)
Hidrocarburos	180.797.665	537.251.830	353.026.721	1.071.076.216	1.027.281.176	1,3
Labores Tabaco	57.658.512	171.335.957	112.584.393	341.578.862	298.100.999	14,6
Cerveza	760.000	2.258.390	1.483.982	4.508.372	5.522.597	(18,5)
Electricidad	11.496.453	34.162.446	22.448.051	68.106.950	61.910.519	10,0
I. s/ Ventas Minoristas Detmados. Hidrocarburos	8.770.402	26.061.810	17.125.144	51.957.356	50.091.122	3,7
I.E. s/ Carbón						
Impo. s/ Primas de Seguros	11.472.013	40.618.016	26.031.276	78.121.305	71.939.733	8,6
Impuestos extinguidos	0	780.119	493.037	1.273.156	2.181.091	(41,6)
<b>Total Impuestos Indirectos</b>	<b>964.517.696</b>	<b>2.977.165.431</b>	<b>1.935.838.320</b>	<b>5.877.521.447</b>	<b>5.575.248.450</b>	<b>5,4</b>
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>						
Bingo	3.737.923	18.833.774	8.754.667	31.326.364	32.076.097	(2,3)
Máquinas y aparatos automáticos	4.489.806	19.959.771	9.573.353	33.767.740	32.564.490	3,7
Casinos y otros	44.847	2.531.296	1.067.913	3.644.056	4.277.330	(14,8)
<b>Total Tasa de Juego</b>	<b>8.272.576</b>	<b>41.324.841</b>	<b>19.140.743</b>	<b>68.738.160</b>	<b>68.917.917</b>	<b>(0,3)</b>
Recargos	2.059.912	7.274.681	5.021.992	14.356.585	10.743.594	33,6
Intereses de Demora	852.831	10.810.715	6.533.295	18.196.841	11.852.266	53,5
Sanciones	14.913	10.382.312	6.777.527	17.174.752	12.132.210	41,6
<b>Total Tasas y otros ingresos</b>	<b>11.200.232</b>	<b>69.792.459</b>	<b>37.473.557</b>	<b>118.466.338</b>	<b>103.645.987</b>	<b>14,3</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA</b>	<b>2.025.338.209</b>	<b>6.662.305.128</b>	<b>4.015.084.845</b>	<b>12.702.725.182</b>	<b>11.399.445.713</b>	<b>11,4</b>
Ajuste IVA: Aduanas	104.346.225	310.071.484	203.747.131	618.164.840	596.505.646	3,6
Operaciones Interiores	94.220.255	279.981.514	183.975.094	558.176.863	612.396.897	(8,9)
<b>Total Ajuste IVA</b>	<b>198.566.480</b>	<b>590.052.998</b>	<b>387.722.225</b>	<b>1.176.341.703</b>	<b>1.208.902.543</b>	<b>(2,7)</b>
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios	58.084	172.599	113.415	344.098	337.097	2,1
Importaciones	7.622.792	22.651.615	14.884.314	45.158.721	50.547.468	(10,7)
Hidrocarburos	1.542	4.583	3.012	9.137	18.531	(50,7)
Importaciones	(36.027.951)	(107.059.361)	(70.348.416)	(213.435.728)	(209.585.088)	(1,8)
Labores Tabaco	7.809.775	23.207.245	15.249.417	46.266.437	87.205.477	(46,9)
Cerveza	37.311	110.872	72.854	221.037	244.355	(9,5)
Importaciones	2.446.277	7.269.270	4.776.618	14.492.165	15.183.747	(4,6)
Op Interiores						
Total Ajustes Imptos. Especiales	(18.052.170)	(53.643.177)	(35.248.786)	(106.944.133)	(56.048.413)	90,8
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>	<b>2.205.852.519</b>	<b>7.198.711.949</b>	<b>4.367.558.284</b>	<b>13.772.122.752</b>	<b>12.552.299.843</b>	<b>9,7</b>

# N

## ormativa tributaria (18 diciembre 2007 - 2 julio 2008)

### ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

**IRPF** ORDEN 3695/2007, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 030 de Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales, que pueden utilizar las personas físicas, se determinan el lugar y forma de presentación del mismo y se modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.. (B.O.E. nº 303, de miércoles, 19 de diciembre de 2007)

**IEDMT** ORDEN 3745/2007, de 14 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.. (B.O.E. nº 305, de viernes, 21 de diciembre de 2007)

**IEDMT** ORDEN 3851/2007, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujetos sin reconocimiento previo.. (B.O.E. nº 312, desábado, 29 de diciembre de 2007)

**IRPF** REAL DECRETO 1757/2007, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de salario medio anual del conjunto de contribuyentes, obligación de declarar y retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo.. (B.O.E. nº 313, delunes, 31 de diciembre de 2007)

**V** REAL DECRETO 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.. (B.O.E. nº

14, de miércoles, 16 de enero de 2008)

**IIEE** ORDEN 12/2008, de 10 de enero, por la que se actualizan referencias de códigos de la nomenclatura combinada contenidas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. (B.O.E. nº 14, de miércoles, 16 de enero de 2008)

**IIIE** ORDEN 373/2008, de 12 de febrero, por la que se reconoce la procedencia de la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo y se establece el procedimiento para su tramitación.. (B.O.E. nº 43, de martes, 19 de febrero de 2008)

**IP**  
**IRPF** ORDEN 481/2008, de 26 de febrero, por la que se aprueban los modelos de declaración de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio ejercicio 2007, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, rectificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos.. (B.O.E. nº 51, de jueves, 28 de febrero de 2008)

**IBI** ORDEN 564/2008, de 28 de febrero, por la que se modifica la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.. (B.O.E. nº 56, de miércoles, 05 de marzo de 2008)

bles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.. (B.O.E. nº 56, de miércoles, 05 de marzo de 2008)

**PROC** ORDEN 6930/2008, de 10 de marzo, por la que se regula el Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda.. (B.O.E. nº 65, de sábado, 15 de marzo de 2008)

**IRPF** ORDEN 848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueban el modelo 150 de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifican otras disposiciones en relación con la gestión de determinadas autorizaciones.. (B.O.E. nº 78, de lunes, 3 de marzo de 2008)

**IRPF**  
**IS**  
**IRNR**  
**IVA**  
**ITP**  
**V** REAL DECRETO-LEY 97/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.. (B.O.E. nº 97, de martes, 22 de abril de 2008)

**IRPF** ORDEN 1199/2008, de 29 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2007 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.. (B.O.E. nº 104, de miércoles, 30 de abril de 2008)

**IRPF** ORDEN 1796/2008, de 19 de junio, por la que IVA se modifica la Orden EHA/672/2007, de 13 de marzo, por la que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa a actividades económicas en estimación objetiva, el modelo 310 de declaración ordinaria para la autoliquidación del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, se determinan el lugar y forma de presentación de los mismos y se modifica en materia de domiciliación bancaria la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre.. (B.O.E. nº 152, de martes, 24 de junio de 2008)

## COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL C.A.P.V.

**PR** LEY 15/2007, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2008.. (B.O.P.V. nº 250, de lunes, 31 de diciembre de 2007)

**IJ** DECRETO 55/2008, de 1 de abril, de segunda modificación del Decreto por el que se aprueba el Reglamento del juego del bingo de la Comunidad Autónoma de Euskadi.. (B.O.P.V. nº 71, de martes, 15 de abril de 2008)

## COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

**IRPF** ORDEN FORAL 415/2007, de 5 de diciembre por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de dona-

ciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 190, 193, 194, 196 98 y 345.. (B.O.N. nº 158, de viernes, 21 de diciembre de 2007)

**IVA** DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2007, de 10 de diciembre, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.N. nº 161, de viernes, 28 de diciembre de 2007)

**IVA** ORDEN FORAL 5/2008, de 16 de enero, por la que se aprueban los modelos 322 de declaración-liquidación mensual, modelo individual, 353 de declaración-liquidación mensual, modelo agregado, y 039 de comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.N. nº 11, de viernes, 25 de enero de 2008)

**IIEE** DECRETO FORAL LEGISLATIVO 1/2008, de 14 de enero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales.. (B.O.N. nº 14, de miércoles, 30 de enero de 2008)

**ISD** ORDEN FORAL 2/2008, de 10 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos usados y de embarcaciones, aplicables en la gestión

**IEDMT**

**ITP**

de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Especial sobre Determinados Medios de Transporte.. (B.O.N. nº 16, de lunes, 04 de febrero de 2008)

**IVA** DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2008, de 22 de enero, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.N. nº 17, de miércoles, 06 de febrero de 2008)

**IRPF**  
**IVA** ORDEN FORAL 8/2008, de 25 de enero, por la que se desarrolla para el año 2008 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Corrección de errores BON nº 24(22/02/08). (B.O.N. nº 18, de viernes, 08 de febrero de 2008)

**IRPF**  
**IP** ORDEN FORAL 59/2008, de 28 de marzo, por la que se dictan las normas para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al año 2007.. (B.O.N. nº 44, de lunes, 07 de abril de 2008)

**IRPF**  
**IP** ORDEN FORAL 61/2008, de 28 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración correspondientes a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio del ejercicio 2007.. (B.O.N. nº 44, de lunes, 07 de abril de 2008)

**IRPF**

**IP**

ORDEN FORAL 67/2008, de 3 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2007 (B.O.N. nº 45, de miércoles, 09 de abril de 2008)

**IIEE**

ORDEN FORAL 68/2008, de 4 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores o ganaderos por las adquisiciones de gasóleo.. (B.O.N. nº 53, de lunes, 28 de abril de 2008)

**IRPF**

**IP**

ORDEN FORAL 80/2008, de 23 de abril, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra en materia de domiciliación bancaria de pagos relativos a determinadas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones tributarias.. (B.O.N. nº 53, de lunes, 28 de abril de 2008)

**IVA**

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2008, de 26 de mayo, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.N. nº 73, de viernes, 13 de junio de 2008)

**IVA**

DECRETO FORAL 59/2008, de 9 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo.. (B.O.N. nº 79, de vier-

nes, 27 de junio de 2008)

**IRPF** DECRETO FORAL LEGISLATIVO 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.. (B.O.N. nº 80, de lunes, 30 de junio de 2008)

## TERRITORIO HISTÓRICO DE ALAVA

**IRPF** DECRETO FORAL 76/2007, de 11 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.. (B.O.T.H.A. nº 153, de viernes, 28 de diciembre de 2007)

**IRPF** ORDEN FORAL 652/2007, de 17 de diciembre por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador.. (B.O.T.H.A. nº 153, de viernes, 28 de diciembre de 2007)

**IRPF** ORDEN FORAL 651/2007, de 17 de diciembre por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos acuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, deactividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador del modelo 190, y el modelo 10-Trelativo al certificado de los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y

de premios. Corrección de errores BOTHA nº 13 (30/01/08).. (B.O.T.H.A. nº 154, de lunes, 31 de diciembre de 2007)

**IVA** DECRETO FORAL 77/2007, de 20 de diciembre, que regula para el año 2008 del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.T.H.A. nº 1, de miércoles, 02 de enero de 2008)

**IRPF** ORDEN FORAL 650/2007, de 17 de diciembre por la que se modifican diversas Ordenes Forales que aprobaron los modelos 18187, 188, 196, 198 y 345.. (B.O.T.H.A. nº 1, de miércoles, 02 de enero de 2008)

**IRPF** DECRETO FORAL 78/2007, de 20 de diciembre, que modifica el Decreto Foral 149/1999, de 14 de diciembre, que aprobó los modelos 193 y 194 sobre rentas sujetas a retención e ingresos a cuenta por diversos impuestos.. (B.O.T.H.A. nº 2, de viernes, 04 de enero de 2008)

**IVA** ORDEN FORAL 673/2007, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 039 de comunicación de datos relativa al régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.T.H.A. nº 5, de viernes, 11 de enero de 2008)

**IVA** **IIEE** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2007, de 28 de diciembre, que adapta la normativa tributaria alavesa a los cambios establecidos por la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, y por la Ley 34/2007, de 15 de noviem-

bre, de calidad del aire y protección de la atmósfera.. (B.O.T.H.A. nº 6, de lunes, 14 de enero de 2008)

**IS** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 4/2007, de 28 de diciembre, que adapta la normativa tributaria a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 28/2007, de 25 de octubre. (B.O.T.H.A. nº 10, de miércoles, 23 de enero de 2008)

**IRPF** ORDEN FORAL 15/2008, de 14 de enero, de actualización de los signos, índices o módulos aplicables a la determinación del rendimiento neto de la actividad de "Transporte de mercancías por carretera" .. (B.O.T.H.A. nº 11, de viernes, 25 de enero de 2008)

**IRPF** DECRETO FORAL 3/2008, de 22 de enero, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2008.. (B.O.T.H.A. nº 14, de viernes, 01 de febrero de 2008)

**IVA** DECRETO FORAL 4/2008, de 22 de enero, que adapta la normativa tributaria alavesa a los cambios establecidos por el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.T.H.A. nº 17, de viernes, 08 de febrero de 2008)

**IBI** DECRETO FORAL 7/2008, de 5 de febrero, que modifica las normas que regularán el alta de las nuevas construcciones en el Catastro Inmobiliario a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (B.O.T.H.A. nº 19, de miércoles, 13 de

febrero de 2008)

**IVA**

**IIEE**

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL1/2008, de 5 de febrero, que adapta la normativa tributaria Alavesa a los cambios establecidos por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, y por la Orden EHA/12/2008, de 10 de enero, que actualiza referencias de códigos de la nomenclatura combinada contenidas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales..(B.O.T.H.A. nº 20, de viernes, 15 de febrero de 2008)

**IVA**

ORDEN FORAL 96/2008, de 20 de febrero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.T.H.A. nº 26, de viernes, 29 de febrero de 2008)

**IRPF**

ORDEN FORAL 97/2008, de 22 de febrero, por la que se aprueba la modalidad de los signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables a partir de 1 de enero de 2008.. (B.O.T.H.A. nº 31, de miércoles, 12 de marzo de 2008)

**ITP**

DECRETO FORAL 16/2008, de 26 de febrero que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones

y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.. (B.O.T.H.A. nº 33, de lunes, 17 de marzo de 2008)

**IRPF** ORDEN FORAL 121/2008, de 4 de marzo, de 4 de marzo, por la que se aprueban las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al ejercicio 2007.. (B.O.T.H.A. nº 33, de lunes, 17 de marzo de 2008)

**IRPF** DECRETO FORAL 18/2008, de 18 de marzo que modifica el Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, de Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el establecimiento del mecanismo de compensación fiscal aplicable a los contratos individuales de vida o invalidez.. (B.O.T.H.A. nº 38, de viernes, 04 de abril de 2008)

**IIEE** DECRETO FORAL 35/2008, de 29 de abril, que regula la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburo soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo 2006-2007.. (B.O.T.H.A. nº 53, de lunes, 12 de mayo de 2008)

**IRPF** DECRETO FORAL 52/2008, de 27 de mayo, que modifica los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo y los pagos fraccionados de actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como el porcentaje general de gastos para las actividades ganaderas que determinen el

rendimiento neto a través de la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.. (B.O.T.H.A. nº 61, de viernes, 30 de mayo de 2008)

**IS**  
**IRNR** ORDEN FORAL 315/2008, de 6 de junio, por la que se aprueban los modelos 200-A y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007, y se establecen las condiciones generales para su presentación.. (B.O.T.H.A. nº 69, de miércoles, 18 de junio de 2008)

**IS** DECRETO FORAL 62/2008, de 17 de junio, que modifica el artículo 23 del Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades..(B.O.T.H.A. nº 73, de viernes, 27 de junio de 2008)

## TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA

**IEDMT** ORDEN FORAL 3289/2007, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 565 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte..(B.O.B. nº 251, de jueves, 27 de diciembre de 2007)

**PR** NORMA FORAL 9/2007, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Te-

rritoriHistórico de Bizkaia para el año 2008.. (B.O.B. nº 253, de lunes, 31 de diciembre de 2007)

**PROC** DECRETO FORAL 240/2007, de 18 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de inspección tributaria aprobado mediante Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio.. (B.O.B. nº 2, de jueves, 03 de enero de 2008)

**ISD** ORDEN FORAL 3290/2007, de 20 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.. (B.O.B. nº 4, de lunes, 07 de enero de 2008)

**IS** DECRETO FORAL 257/2007, de 28 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2008. Corrección de errores BOB nº 19 (28/01/08). (B.O.B. nº 5, de martes, 08 de enero de 2008)

**IRPF** ORDEN FORAL 3328/2007, de 21 de diciembre, por la que se fijan los signos,índices y módulos para la aplicación delmétodo de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2008.. (B.O.B. nº 11, de miércoles, 16 de enero de 2008)

**IVA** ORDEN FORAL 3329/2007, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añ-

dido para el año 2008.. (B.O.B. nº 11, de miércoles, 16 de enero de 2008)

**IVA** DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para su adaptación al Concierto Económico. Corrección de errores BOB nº 37. (B.O.B. nº 12, de jueves, 17 de enero de 2008)

**IRPF** DECRETO FORAL 2/2008, de 29 de enero, por el que se regula el procedimiento para la compensación fiscal aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los contratos individuales de vida o invalidez..(B.O.B. nº 22, de jueves, 31 de enero de 2008)

**PROC** ORDEN FORAL 342/2008, de 5 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios. Corrección de errores BOB nº 37 (21/02/08). (B.O.B. nº 29, de lunes, 11 de febrero de 2008)

**IVA** DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2008, de 29 de enero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.B. nº 31, demércoles, 13 de febrero de 2008)

**IVA** ORDEN FORAL 429/2008, de 14 de febrero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modeloagregado, correspondientes

al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.B. nº 37, de jueves, 21 de febrero de 2008)

**PROC** ORDEN FORAL 431/2008, de 14 de febrero por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de las consultas tributarias escritas.. (B.O.B. nº 37, de jueves, 21 de febrero de 2008)

**IRPF** ORDEN FORAL 430/2008, de 14 de febrero, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas.. (B.O.B. nº 41, de miércoles, 27 de febrero de 2008)

**IS** DECRETO FORAL 29/2008, de 18 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.. (B.O.B. nº 64, de viernes, 04 de abril de 2008)

**IIEE** ORDEN FORAL 853/2008, de 3 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo y se establece el procedimiento para su tramitación.. (B.O.B. nº 67, de miércoles, 09 de abril de 2008)

**IS** ORDEN FORAL 933/2008, de 9 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 218 y 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residen-

tes, y se amplí el plazo de presentación e ingreso de los mismos, correspondientes al primer período d2008.. (B.O.B. nº 73, de jueves, 17 de abril de 2008)

**IIEE** ORDEN FORAL 1024/2008, de 18 de abril, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de los documentos para el control de los movimientos de productos de los Impuestos Especiales deFabricación.. (B.O.B. nº 78, de jueves, 24 de abril de 2008)

**IRPF** ORDEN FORAL 1075/2008, de 22 de abril, por la que se aprueba el modelo 150 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes delrégimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.. (B.O.B. nº 81, de martes, 29 de abril de 2008)

**IIEE** ORDEN FORAL 1126/2008, de 25 de abril, por la que se aprueban los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2007.. (B.O.B. nº 84, delunes, 05 de mayo de 2008)

**IRPF** ORDEN FORAL 1127/2008, de 25 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos dellimpuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio,correspondientes al período impositivo 2007.. (B.O.B. nº 84, de lunes, 05 de mayo de 2008)

**IRPF** DECRETO FORAL 89/2008, de 27 de mayo, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo y actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.. (B.O.B. nº 103, de viernes, 30 de mayo de 2008)

**IEDMT** ORDEN FORAL 1480/2008, de 30 de mayo, la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujetos sin reconocimiento previo, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática.. (B.O.B. nº 110, de martes, 10 de junio de 2008)

**IAE**  
**IEDMT**  
**IRPF**  
**IVA**  
**IBI**  
**ISI** DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2008, de 10 de junio, de medidas urgentes para paliar los daños ocasionados por las recientes inundaciones extraordinarias.. (B.O.B. nº 113, de viernes, 13 de junio de 2008)

**IS**  
**IRNR** ORDEN FORAL 1533/2008, de 5 de junio, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados entre

el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007..(B.O.B. nº 113, de viernes, 13 de junio de 2008)

**IRPF** ORDEN FORAL 1594/2008, de 11 de junio, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.. (B.O.B. nº 116, de miércoles, 18 de junio de 2008)

**IRNR** DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2008, de 10 de junio, por el que se modifican la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que se refiere al concepto de rehabilitación de edificaciones, y la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes..(B.O.B. nº 119, de lunes, 23 de junio de 2008)

**IIEE** ORDEN FORAL 1663/2008, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 560 de autoliquidación del Impuesto sobre la Electricidad.. (B.O.B. nº 120, de martes, 24 de junio de 2008)

## TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

**IRPF** DECRETO FORAL 137/2007, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, que desarrolla diversas obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria..(B.O.G. nº 248, de viernes, 21 de diciembre de 2007)

**IRPF** ORDEN FORAL 1303/2007, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios.. (B.O.G. nº 249, de lunes, 24 de diciembre de 2007)

**IRPF** ORDEN FORAL 1304/2007, de 18 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 188, 193, 194 y 196, todos ellos resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta sobre diversas rentas o rendimientos del capital mobiliario.. (B.O.G. nº 249, de lunes, 24 de diciembre de 2007)

**IRPF** ORDEN FORAL 1305/2007, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.. (B.O.G. nº 249, de lunes, 24 de diciembre de 2007)

**IRPF** ORDEN FORAL 1306/2007, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 187 de declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones.. (B.O.G. nº 249, de lunes, 24 de diciembre de 2007)

**IRPF** ORDEN FORAL 1307/2007, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual sobre entidades de previsión social voluntaria, planes y fondos de pensiones, sistemas alternativos, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes individuales de ahorro sistemático, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia..(B.O.G. nº 249, de lunes, 24 de diciembre de 2007)

**IRPF** ORDEN FORAL 1308/2007, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa anual sobre de donativos, aportaciones y disposiciones.. (B.O.G. nº 249, de lunes, 24 de diciembre de 2007)

**IVA** ORDEN FORAL 1311/2007, de 19 de diciembre, por la que se aprueba el modelo el modelo 039 de comunicación de datos, correspondiente al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.G. nº 250, de miércoles, 26 de diciembre de 2007)

**PR** NORMA FORAL 10/2007, de 27 de diciembre, por la que se aprueban los presupuesto generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2008. Corrección de errores BOG nº 6 (9/1/08). (B.O.G. nº 253, de lunes, 31 de diciembre de 2007)

**IS** DECRETO FORAL 3/2007, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Im-

puesto sobre Sociedades.. (B.O.G. nº 253, de lunes, 31 de diciembre de 2007)

**IRPF** ORDEN FORAL 1359/2007, de 28 de diciembre, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2008, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Corrección de errores BOG nº 19 (28/01/08).. (B.O.G. nº 9, de lunes, 14 de enero de 2008)

**IP** ORDEN FORAL 14/2008, de 9 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.. (B.O.G. nº 17, de jueves, 24 de enero de 2008)

**IVA** NORMA FORAL 1/2008, de 11 de febrero, por IIEE la que se adapta la normativa tributaria guipuzcoana a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, a las de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, y a las incluidas en la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008.. (B.O.G. nº 33, de viernes, 15 de febrero de 2008)

**IRPF** DECRETO FORAL 7/2008, de 4 de marzo, por el que se aprueba el mecanismo

de compensación fiscal aplicable en I.R.P.F. a los contratos de seguro individuales de vida o invalidez. (B.O.G. nº 50, de martes, 11 de marzo de 2008)

**IIEE** ORDEN FORAL 219/2008, de 7 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por agricultores y ganaderos, por las adquisiciones de gasóleo.. (B.O.G. nº 51, de miércoles, 12 de marzo de 2008)

**IIEE** ORDEN FORAL 222/2008, de 7 de marzo, por la que se aprueban los modelos, plazos, lugares y condiciones para la presentación e ingreso de la declaración-liquidación y de la declaración resumen anual de operaciones del Impuesto Especial sobre el Carbón.. (B.O.G. nº 51, de miércoles, 12 de marzo de 2008)

**IRPF** ORDEN FORAL 236/2008, de 12 de marzo, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2007, así como el modelo de autoliquidación para la exacción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del recurso camereral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, regulándose el plazo y los lugares de presentación. CORRECCIÓN DE ERRORES BOG Nº 79 (25/04/08). (B.O.G. nº 59, de viernes, 28 de marzo de 2008)

**IVTM** ORDEN FORAL 292/2008, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo y los procedimientos para la presentación de la declaración de «Kilómetros anuales recorridos. Gasoleo profesional».. (B.O.G. nº 60, de lunes, 31 de marzo de 2008)

**IVA** ORDEN FORAL 548/2008, de 17 de junio, por la que se modifican la Orden Foral 1.311/2007, de 19 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 039 de comunicación de datos, correspondiente al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la Orden Foral 1.330/2001, de 21 de diciembre, y la Orden Foral 599 Bis/2005, de 27 de diciembre, estas últimas relacionadas con el ámbito de los Tributos sobre el juego.. (B.O.G. nº 118, de viernes, 20 de junio de 2008)

**PROC** DECRETO FORAL 61/2008, de 24 de junio, de modificación del Decreto Foral

40/2006, de 12 de septiembre, por el que se regula la acreditación de la identidad y la representación en las actuaciones ante la Administración Foral.. (B.O.G. nº 121, de miércoles, 25 de junio de 2008)

**IS**  
**IRNR**

ORDEN FORAL 577/2008, de 24 de junio, por la que se aprueban las modalidades de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, los modelos 200, 220, 20G y 22G para su presentación, el modelo 20C del recurso cameral permanente correspondiente a los citados Impuestos, los diseños físicos y lógicos de los modelos 200 y 220, y la forma de ingreso, plazo y los lugares de presentación.. (B.O.G. nº 121, de miércoles, 25 de junio de 2008)



## GACETA TRIBUTARIA DEL PAÍS VASCO

### EUSKADIKO ZERGA-KOORDINAZIORAKO ORGANOA ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI

Gaztelako Atea kalea, 15/ Portal de Castilla, 15 zkia.

01007 VITORIA-GASTEIZ

Teléfono: 945 - 01 67 70

Fax zkia.: 945 - 01 67 71

### HARPIDETZARAKO BULETINA/BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

IZEN-DEITURAK/NOMBRE Y APELLIDOS: .....

I.F.Z. edo E.N.A./N.I.F o D.N.I.: .....

HELBIDEA/DOMICILIO: .....

HERRIA/MUNICIPIO: .....

POSTA-KODEA/CÓDIGO POSTAL: .....

LURRALDEA/PROVINCIA: .....

TELEFONO zk.: ..... FAX zk.: .....

URTEKO HARPIDETZA/SUSCRIPCIÓN ANUAL: 3 ale/vol. .... 30,34 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)

ALE BAT/NÚMERO SUELTO: .... 12,14 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)

DATA/FECHA: ..... IZENPEA/FIRMA: .....

### ORDAINTZEKO MODUA/FORMA DE PAGO

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoaren izenean izendun txekea eta bidali honako helbide honetara: Gaztelako Atea, 15 zk, 1007 VITORIA-GASTEIZ.

Cheque nominativo a favor de Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y remitir a la siguiente dirección: Calle Portal de Castilla, nº 15, 1007 VITORIA-GASTEIZ.

Banku-transferentzia honako kontu korronte honetara: 2097.0178.12.0015172561 (Vital Kutxa. Independentzia kalea, 1 zk., Gasteiz), Euskadiko Diruzaintza Orokorraren izenean.

Konzeptua: Zergak aldizkaria. Faktura zenbakia: .....

Transferencia bancaria a la siguiente cuenta corriente: 2097.0178.12.0015172561 (Caja Vital. Calle Independencia, nº 1, Vitoria-Gasteiz), a nombre de Tesorería General del País Vasco.

Concepto: Revista Zergak. Factura número: .....









