



Zergak

N.º 69
1-2025
ISSN: 2253-7805

Índice

ARTÍCULOS Y COLABORACIONES

3

El nuevo tratamiento fiscal de la previsión social voluntaria en la revisión tributaria de los territorios históricos: hacia el fortalecimiento del segundo pilar de las pensiones..... 4

Gorka Pereda de Lózar

Jefe del Servicio de Política Fiscal del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

Criterios doctrinales y jurisprudenciales derivados de las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico 17

Pablo Urrecha Benguria

Secretario de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Del deber de respuesta al archivo: Reflexiones sobre la eficacia de las consultas tributarias escritas 30

Maitane Echeverria Uranga

Técnico superior del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Foral de Gipuzkoa

Fiscalidad de la UE (enero - junio 2025) 43

Luis Elizondo Lopetegi

Delegación de Euskadi para la UE

CONSULTAS TRIBUTARIAS

88

Consultas Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa..... 89

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

103

51/2024 -58/2024, 1/2025-16/2025 y A1/2025-A3/2025 104

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LAS HACIENDAS FORALES

115

Recaudación de la CAPV por tributos concertados en 2024 116

Aitziber Ipiñazar Petralanda

Responsable del Servicio de gestión de ingresos y análisis recaudatorio. Dirección de Recursos Institucionales del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco

Estadística de recaudación de las Diputaciones Forales por tributos concertados 126

DOCUMENTOS DE INTERÉS

127

Actualidad fiscal	129
Actualidad normativa tributaria.....	129
Selección de artículos y doctrina administrativa	129
Informe anual integrado de la Hacienda Vasca	129
Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi	129
Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2024.....	130
Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi.....	130
Programa de educación tributaria.....	130
TicketBAL	131
Divulgación del Concierto Económico	131
El Concierto Económico en la página web del Gobierno Vasco.....	131
Ad Concordiam	131
Informe de actividad de la Junta Arbitral del Concierto Económico	131
Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales (ITUNA).....	132
Reseña: <i>El Concierto Económico Vasco: una visión personal</i> . (Pedro Luis Uriarte)	132
Reseña: Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales. (Javier Armentia)	132
Global Tax Evasion Report 2024. EUTAX OBSERVATORY	133
El impacto de la fiscalidad en la igualdad de género en la UE	133
Otros enlaces de interés	133

Artículos y colaboraciones



EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

El nuevo tratamiento fiscal de la previsión social voluntaria en la revisión tributaria de los territorios históricos: hacia el fortalecimiento del segundo pilar de las pensiones

Gorka Pereda de Lózar

Jefe del Servicio de Política Fiscal del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

Abstract: En el presente artículo se presentan las principales novedades que en lo referente al tratamiento fiscal de los sistemas de previsión social voluntaria se han introducido en la normativa tributaria de los Territorios Históricos, con especial referencia a Bizkaia.

Efectivamente, tras la aprobación de la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, se introduce en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades una nueva regulación con el fin de promover el asentamiento progresivo del segundo pilar de las pensiones como complemento de las pensiones públicas y promoción de la corresponsabilidad entre la parte empleadora y la parte trabajadora.

Con la participación de todos los agentes implicados, a partir del 1 de enero de 2025, se ha establecido un nuevo régimen para las contribuciones y aportaciones a sistemas de previsión voluntaria, incluyendo un elenco de deducciones tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre Sociedades, regulando, asimismo, con efectos de 1 de enero de 2026, un novedoso tratamiento de las prestaciones en sede de la persona física. Asimismo, y para favorecer la implantación progresiva del régimen se implementan un conjunto de deducciones a aplicar en los ejercicios 2025 a 2029, con menores exigencias a las previstas para las deducciones establecidas en el régimen definitivo. Las personas menores de 36 años y las autónomas son colectivos que van a gozar de un tratamiento tributario específico.

El artículo finaliza con un breve resumen de las diferentes medidas introducidas tanto en lo que atañe a las contribuciones y aportaciones como a las prestaciones.

Abstract: Artikulu honetan aurkezten dira, borondatezko gizarte-aurreikuspeneko sistemen tratamendu fiskalari dagokionez lurralde historikoetako zerga-araudian sartu diren berrikuntza nagusiak, Bizkaia bereziki aipatuta.

Hain zuzen ere, Bizkaiko Lurralde Historikoko tributu-sistemaren berrikuspen fiskalerako neurriak onartzen dituen apirilaren 9ko 2/2025 Foru Araua onartu ondoren, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eta Sozietateen gaineko Zergaren araudian erregulazio berria sartu da, pentsioen bigarren zutabea pixkanaka finka dadin sustatzeko, pentsio publikoen osagarri gisa eta enplegatzaileen eta langileen arteko erantzukidetasuna sustatzeko.

Inplikaturako eragile guztien partaidetzarekin, 2025eko urtarrilaren 1etik aurrera, araubide berri bat ezarri da borondatezko aurreikuspen-sistematarako kontribuzio eta ekarpenetarako, kenkari sorta barne hartuta bai Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan, bai Sozietateen gaineko Zergan, eta, era berean, 2026ko urtarrilaren 1eko ondorioekin, prestazioen tratamendu berritzaile bat arautu da pertsona fisikoaren kasuan. Halaber, eta araubidea pixkanaka ezartzen laguntzeko, 2025etik 2029ra bitarteko ekitaldietan aplikatu beharreko kenkari-multzo bat ezartzen da, behin betiko araubidean ezarritako kenkarietarako aurreikusitakoak baino eskakizun txikiagoak dituenak. Zerga-tratamendu espezifikoa izango duten kolektiboak dira 36 urtetik beherakoak eta autonomoak.

Artikuluaren amaitzeko, kontribuzioei eta ekarpenei nahiz prestazioei txertatutako neurrien laburpen txiki bat egiten da.

Sumario:

1. Introducción. 2. Características de la previsión social voluntaria e importancia de la fiscalidad en su desarrollo. 3. Revisión fiscal y previsión social voluntaria, especial referencia a Bizkaia. 3.a. Régimen fiscal de las aportaciones y contribuciones en la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril. 3.b. Régimen fiscal de las prestaciones. 3.c. Resumen de las medidas en materia de previsión social contenidas en la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

1. Introducción.

El futuro de las pensiones públicas no está escrito. En un sistema de pensiones públicas de reparto como el nuestro, con los ingresos por cotizaciones sociales de las personas trabajadoras por cuenta propia y ajena se pagan las pensiones de las personas jubiladas del momento. No cobramos menos de la nómina para pagar nuestras pensiones futuras, cotizamos para pagar a los que ya se han jubilado. En base a la evolución previsible de las diferentes variables que determinan los ingresos y gastos de la Seguridad Social, podemos entrever el futuro de nuestras pensiones públicas.

Así, las ratios entre pensiones que se pagan y los sueldos que se cobran y entre natalidad y esperanza de vida ponen de manifiesto abiertamente la incertidumbre que rodea al sistema.

Efectivamente, si las personas que se jubilan son aquellas que mejor sostienen el modelo y al jubilarse van a cobrar las pensiones más altas, fácilmente se concluye que existe una menor base de ingresos y una mayor base de gastos.

Igualmente, si cada vez hay menos nacimientos y se jubilan más personas con mayor esperanza de vida, el equilibrio del sistema puede quebrarse.

Según las proyecciones demográficas del Instituto Nacional de Estadística (INE), entre 2023 y 2050 la población en edad de trabajar se reducirá en España en más de 800.000 personas, mientras que la población de más de 65 años aumentará en más de 6 millones. Así, en 2030, prácticamente 4 millones de personas integrantes de la generación del *baby boom* ya disfrutarán de su jubilación, cifra que superará los 11 millones en 2040.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

Visto lo anterior, el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, aprobado por el Consejo de Ministros del 27 de abril de 2021 y presentado ante la Comisión Europea en el marco de la iniciativa NextGenerationEU, para la recuperación de la economía, contempló entre sus líneas de acción el que se denominó componente 30, «Sostenibilidad a largo plazo del sistema público de pensiones en el marco del Pacto de Toledo», cuya reforma 5 se refería a la revisión e impulso de los sistemas complementarios de pensiones. Dicha reforma preveía la aprobación de un nuevo marco jurídico que impulsara los planes de pensiones de empleo y contemplara la promoción pública de fondos de pensiones, permitiendo dar cobertura a colectivos de personas trabajadoras sin planes de empleo en sus empresas o a personas autónomas, así como aumentar la cobertura de los planes de pensiones de empleo acordados mediante negociación colectiva, preferentemente sectorial.

Según el calendario asumido en el citado Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, esta nueva regulación debía estar aprobada antes de la finalización del primer semestre de 2022.

Dicho hito fue cumplido en plazo con la aprobación y publicación de la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modificaba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que recoge, como nuevas figuras dentro del marco de la previsión social complementaria, los fondos de pensiones de empleo de promoción pública abiertos y los planes de pensiones de empleo simplificados, que se pueden adscribir a estos fondos y que cuentan con un sistema menos complejo de promoción que el vigente hasta dicho momento, orientado a facilitar la generalización de los mismos.

Posteriormente, se aprobó el Real Decreto 885/2022, de 18 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, para el impulso de los planes de pensiones de empleo, desarrollando reglamentariamente la referida Ley 12/2022, de 30 de junio, para su efectiva puesta en práctica. Se trataba, no obstante, de un desarrollo reglamentario de carácter parcial que tenía como objetivo primordial regular los elementos imprescindibles que permitieran su aplicación.

El Real Decreto 668/2023, de 18 de julio, por el que se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, para el impulso de los planes de pensiones de empleo; completa el desarrollo reglamentario necesario para recoger aquellas cuestiones no reguladas por razones de urgencia en el anterior, y que resultan imprescindibles para permitir la efectiva aplicación de la Ley 12/2022, de 30 de junio.

Por otra parte, Euskadi, en el ejercicio de las competencias reconocidas por el artículo 10.23 del Estatuto de Gernika, ha confeccionado su propia normativa en materia de previsión social complementaria, derivada de la fuerte y arraigada tradición histórica de estas entidades en el territorio.

Las Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV), como su propio nombre y regulación indican, son aquellas instituciones que, sin ánimo de lucro, realizan una actividad previsora dirigida al otorgamiento de la correspondiente cobertura a favor de sus personas socias y personas beneficiarias para las contingencias recogidas en la Ley de EPSV. Estas entidades están sujetas a la supervisión y control del Gobierno Vasco.

La regulación de las EPSV se halla contenida en la Ley del Parlamento Vasco 5/2012, de 23 de febrero; su reglamento de desarrollo, aprobado por el Decreto 203/2015, de 27 de octubre; el Decreto 92/2007, de 29 de mayo, que regula el ejercicio de determinadas actividades de las EPSV; así como las diversas Circulares dictadas por diferentes departamentos del Gobierno Vasco sobre aspectos concretos relativos a las EPSV.

El 29 de febrero de 2024 se publicó en el Boletín Oficial del País Vasco el Decreto 13/2024, de 13 de febrero, por el que se modifican diversos decretos en materia de EPSV; que desarrolló el régimen de las EPSV de empleo preferentes e incorporó significativos cambios que afectan al funcionamiento de las EPSV.

El nuevo Decreto de las EPSV entró en vigor el 2 de abril de 2024 con carácter general, completando la regulación de las EPSV de empleo preferentes, con el objetivo de impulsar estos instrumentos como mejores canalizadores de la previsión social voluntaria en el ámbito de empleo y regular los gastos de gestión e inversiones, entre otros aspectos.

2. Características de la previsión social voluntaria e importancia de la fiscalidad en su desarrollo.

Las características del sistema de previsión complementaria se pueden colegir por contraposición a los rasgos definitorios del sistema público de pensiones. Así, frente al carácter básico del sistema público, la previsión voluntaria tiene carácter complementario. Por otra parte, el sistema público de pensiones se trata de un sistema de reparto, en el que, como se ha señalado, las cotizaciones que se realizan sirven para el pago de las pensiones exigidas en ese momento. La previsión social voluntaria es un sistema de capitalización en el que el individuo, con carácter general, aporta para su propia pensión. En tercer lugar, el sistema complementario es un sistema privado, frente al carácter público del primer pilar. En cuarto y último lugar, frente al carácter obligatorio del sistema público de pensiones, la previsión social complementaria tiene carácter voluntario.

El tratamiento fiscal de la previsión social voluntaria se vincula muy estrechamente al tratamiento financiero en esta materia. Los beneficios fiscales, justificados por los beneficios que la previsión social complementaria aporta a la economía, se centran fundamentalmente en las normas que regulan el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Ahora bien, la gran cuestión de los incentivos a la previsión social voluntaria es, como en lo que concierne a todos los incentivos fiscales, el dilema en torno a su eficacia. Si resulta aceptable utilizar el tributo para lograr fines legítimos, la incógnita a despejar es, si en cada caso, los incentivos fiscales que se establecen están respondiendo a la finalidad establecida o si el sacrificio de la neutralidad fiscal se hace sin que resulte garantizada la obtención de los fines que se pretenden lograr.

Sin perjuicio de lo anterior, no debe desdeñarse el hecho de que la fiscalidad debe ser elemento coadyuvante al logro de objetivos materiales extrafiscales, por lo que solo si existe una política sectorial decidida y vinculada al logro de un objetivo concreto, la fiscalidad podrá ser utilizada como instrumento auxiliar. Es decir, la política fiscal no puede ser utilizada como única herramienta al servicio de una política sectorial, sino como un acompañante cualificado.

Tradicionalmente, ese papel auxiliar de la fiscalidad al servicio de las políticas sectoriales se ha plasmado en diferentes medidas que inciden en la carga tributaria del individuo, reduciéndola. Así, por ejemplo, en el IRPF, podemos encontrar bonificaciones en ingresos, reducciones en la base imponible y finalmente deducciones en la cuota de diferente naturaleza y que, en cada caso, van destinadas al logro de diferentes fines como la igualdad de género, la participación de las personas trabajadoras en la empresa, la atracción del talento o la garantía del derecho a una vivienda digna, incentivando su arrendamiento o adquisición. Por su parte, en el IS se han fomentado la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente o la creación de empleo, todo ello mediante la inclusión de diferentes deducciones en la cuota líquida del impuesto.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

Las ventajas fiscales de los sistemas de previsión se encuentran en la posibilidad de practicar deducciones en función de las cantidades invertidas o aportaciones, en el diferimiento de la tributación de las rentas hasta el momento en que se perciben las prestaciones, y en la aplicación de reducciones en el cómputo de las rentas sometidas a tributación. Todos estos factores incrementan la rentabilidad neta de impuestos de las inversiones que se materializan en estos productos financieros frente a otras alternativas de inversión no favorecidas fiscalmente. Por tanto, los productos de ahorro-previsión pueden ser descritos, desde la perspectiva impositiva, en base a dos parámetros: la fiscalidad de la aportación y la fiscalidad de la prestación.

En general, la fiscalidad total de estos productos está diferida al momento de su rescate (sistema EET) para, por un lado, hacer atractiva la aportación constante de fondos y, por otro, justificar su iliquidez durante la vida del producto, dado su carácter finalista.

EET (exención-exención-tributación), TEE (tributación-exención-exención) y TTE (tributación-tributación-exención) son distintos modelos de tributación de los sistemas privados de previsión social, cada uno de los cuales recibe su nombre en función del tratamiento fiscal de las aportaciones, los rendimientos de las inversiones y las prestaciones recibidas. La principal diferencia entre estos modelos radica en el momento en que se gravan los ahorros. El modelo EET aplaza la tributación hasta la percepción de la prestación, el modelo TEE grava las aportaciones —pero exime los rendimientos de las inversiones y las prestaciones— y el TTE grava las aportaciones y los rendimientos de las inversiones, pero exime las prestaciones recibidas.

Adelantándonos a lo que seguidamente se desarrollará, en la nueva regulación acometida para la revisión fiscal, se mantiene la reducción en base de las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión, actualizando cuantías y supuestos reducibles e incluyendo, como novedad de calado, la regulación de deducciones en la cuota del IRPF e IS —en este último, tras la desaparición en la Norma Foral del Impuesto de Sociedades de 2013 de la anterior deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial— no olvidando el nuevo tratamiento que se otorga a las prestaciones, al distinguir entre la parte que se corresponde con el capital y la parte que se corresponde con los rendimientos generados hasta el momento de causar la prestación.

3. Revisión fiscal y previsión social voluntaria, especial referencia a Bizkaia.

Con carácter previo hay que señalar que los trabajos realizados para la revisión fiscal del sistema tributario de los Territorios Históricos se han ejecutado de forma coordinada por el personal técnico de las tres Diputaciones Forales, por lo que las referencias que aquí se van a realizar a la normativa de Bizkaia, pueden extenderse *mutatis mutandis* a los otros dos Territorios.

Antes del inicio de la redacción de la normativa que acometería la revisión del sistema tributario, durante el trámite de Consulta Pública Previa, ya se anunció que la Norma Foral tenía entre sus objetivos el impulso de los sistemas de previsión social voluntaria, potenciando la implantación de los sistemas de empleo preferente. Los diferentes textos trabajados siempre han sido desarrollados desde esta perspectiva.

Así, manteniendo el sistema EET, con importantes matices, se ha potenciado la actuación sobre las aportaciones, incluyendo deducciones en la cuota por las aportaciones y contribuciones —tanto en IS como en IRPF— y estableciendo un régimen tributario favorable a las prestaciones, en especial, si se perciben en forma de renta vitalicia o temporal de larga duración.

La propia exposición de motivos de la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, propone desde la fiscalidad el asentamiento progresivo del segundo pilar como complemento de las pensiones públicas y promoción de la corresponsabilidad de la persona empleada y de la persona empleadora. Efectivamente, la disponibilidad de ahorro acumulado a lo largo de la vida laboral contribuye, sin duda, a mejorar las condiciones de vida tras la jubilación o en otras situaciones especiales, al atender las necesidades de gasto de los individuos; por lo que fomentar el ahorro mediante el desarrollo de esquemas de previsión social para la vejez, enfermedad, discapacidad o dependencia, constituye un pilar relevante para mejorar el bienestar de la ciudadanía.

De cualquier forma, debemos tener en cuenta que las reformas puestas en marcha y otras reformas futuras que se antojan necesarias en el sistema público de pensiones van encaminadas a garantizar la sostenibilidad del sistema, haciendo presagiar una convergencia de la tasa de sustitución a la de nuestros países vecinos, muy inferior a la actual. Por ello, cobrará entonces más importancia si cabe la planificación privada para poder cubrir ese ámbito que la pensión pública probablemente dejará de cubrir, y dentro de aquella la previsión social empresarial.

Desde el punto de vista sustantivo, como se ha señalado anteriormente, ya se han adoptado algunas medidas tendentes a una generalización de aportaciones en edades tempranas, que, siendo compartidas entre la parte trabajadora y empleadora, producirán acumulaciones de derechos económicos suficientes para hacer frente a las contingencias futuras. Si a esto se añade una tributación acorde y alineada con el cobro de las prestaciones en forma de renta, se conseguirá un auténtico sistema de previsión complementario propio y de largo recorrido, tal y como se ha pretendido con la tributación que se ha aprobado y que se desgrana a continuación.

Dada la nueva configuración de la tributación de los sistemas de previsión, la participación de los agentes implicados, planes y fondos de pensiones y entidades de previsión social voluntaria en el procedimiento de elaboración normativa, ha sido fundamental para acometer la regulación acorde con la parte sustantiva de la materia.

Para hacer una exposición sistemática y ordenada se debe diferenciar, por una parte, entre el régimen fiscal de las aportaciones y contribuciones y, por otra, de las prestaciones de los sistemas de previsión social voluntaria.

3.a. Régimen fiscal de las aportaciones y contribuciones en la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril.

Hasta la fecha, la fiscalidad de las aportaciones y contribuciones ha consistido, de acuerdo con el artículo 71 de la Norma Foral 13/2023, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante NFIRPF) en una reducción en la base imponible del IRPF para las personas físicas que realizan aportaciones o les son imputadas contribuciones empresariales, con límites de:

- 5.000 euros anuales para la suma de las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social de naturaleza individual y de empleo.
- 8.000 euros anuales para la suma de las contribuciones empresariales realizadas por los socios protectores, promotores de planes de pensiones de empleo, mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, tomador en los planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia a favor de los socios, partícipes, asegurados o mutualistas e imputadas a los mismos.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

- 12.000 euros anuales de límite conjunto de las reducciones por aportaciones y contribuciones empresariales a sistemas de previsión social.

A través de la Norma Foral 2/2025 citada, manteniéndose el esquema descrito se introducen dos novedades fundamentales, con efectos desde el 1 de enero de 2025¹.

Por un lado, dentro del límite de 8.000 euros previsto en la letra b) del apartado 1 del citado artículo 71 se van a incluir las aportaciones efectuadas por socios y socias, partícipes, asegurados y aseguradas o mutualistas a los referidos sistemas de previsión social, sean estas aportaciones acordadas en negociación colectiva o resulten de una decisión de la persona trabajadora. Con ello, todas las aportaciones que la persona trabajadora realice al sistema de previsión de empleo van a subsumirse en este límite de 8.000 euros.

Por otro lado, se determina que a los efectos de que las aportaciones propias que la persona empresaria individual o profesional realice a planes o mutualidades de previsión social, a planes de pensiones de empleo o a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia, de los que a su vez sea promotor y partícipe, o mutualista, tomador o socio protector y beneficiario se entiendan incluidas en el citado límite de 8.000 euros; dichas aportaciones deberán guardar un grado de proporcionalidad con las contribuciones que la persona empresaria individual o profesional realice a favor de las personas trabajadoras a su cargo, atendiendo a un porcentaje salarial, proporción económica u otras circunstancias análogas. Así, se pretende evitar la utilización de los sistemas de empleo como un mero instrumento para elevar anualmente el límite de aportaciones sin ser utilizado para los fines para los que se crearon.

En este sentido, quizá sería necesario el establecimiento a nivel sustantivo de un control sobre dicha proporcionalidad para evitar a priori esas aportaciones desproporcionadas de la persona empresaria a sistemas de empleo, todo ello mediante la correspondiente modificación de la Ley del Parlamento Vasco 5/2012, anteriormente señalada.

En última instancia, y con efectos de 1 de enero de 2026, se reduce el límite máximo conjunto de aportaciones y contribuciones reducibles a 10.000 euros.

Por otro lado, la puesta en marcha de los sistemas de previsión a favor de personas autónomas responde a la necesidad de dar a este colectivo una opción mejorada de ahorro, ya que hasta ahora solo podía invertir en planes individuales, con las limitaciones en aportaciones que estos conllevan.

La Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, creó los planes de pensiones de empleo simplificados de autónomos, y desde el 1 de enero de 2023 las personas trabajadoras autónomas pueden incrementar sus aportaciones por encima del límite financiero general de 1.500€ y llegar hasta 5.750€ anuales.

Asimismo, el artículo 9.a) de la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, en su apartado 2, relativo a los planes de previsión social de empleo, dispone que *"a los efectos oportunos, también podrá calificarse como de empleo el plan de previsión social cuyas personas socias de número pertenezcan a colectivos de trabajadores autónomos que se hayan constituido a través de asociaciones profesionales, cámaras de comercio u otras entidades representativas que actúen como socios promotores o protectores"*.

¹ La Disposición Final Primera de la Norma Foral 3/2025, de 9 de abril, para la revisión de determinados impuestos del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava y de otras normas tributarias difiere las modificaciones en el régimen de contribuciones y aportaciones a 1 de enero de 2026.

El colectivo de personas trabajadoras autónomas ha tenido un seguimiento y atención especial tanto en la normativa sobre EPSV como en el recientemente firmado Convenio entre el Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco y las tres Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de Euskadi para fomentar y generalizar la previsión social complementaria en este colectivo.

El objetivo es doble: generalizar la previsión social complementaria entre un colectivo con prestaciones sociales por debajo de la media y permitir el acceso a sistemas previsionales de empleo a las personas empleadas de las personas trabajadoras autónomas que de otro modo no tendrían acceso a la previsión social complementaria de empleo. Estas personas trabajadoras deben contar con aportaciones suficientes y prolongadas en el tiempo para optar a pensiones suficientes y complementarias. Por ello, los pactos o acuerdos que en materia de previsión alcancen con la persona empleadora autónoma, deben guardar un carácter de proporcionalidad con las aportaciones que la misma realiza a su nombre, en los términos señalados anteriormente.

Al objeto de coadyuvar a los objetivos mencionados, desde la fiscalidad de los Territorios Históricos se regula un nuevo límite de 4.000 euros anuales para la suma de las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social de empleo en los que las y los partícipes o socios y socias de número sean personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas. Este límite es aplicable igualmente para las aportaciones que las personas autónomas sin personas trabajadoras a su cargo realicen a sistemas de previsión de empleo.

Por otra parte, manteniendo el régimen de reducciones en la base imponible general del impuesto, como novedad importante se regula un elenco de deducciones en la cuota del Impuesto para contribuir a la implantación progresiva de los sistemas de previsión de empleo como complemento a los sistemas públicos, para lo cual se incluye un nuevo Capítulo VI bis dentro del Título VII de la NFIRPF, incluyendo los artículos 91 bis y 91 ter.

La promoción de la previsión social empresarial y la negociación colectiva van a ser los ejes sobre los que se configuran las deducciones, teniendo en cuenta que solo si existe una responsabilidad y protagonismo compartido por la persona empleada y la persona empleadora puede concurrir una mínima garantía de éxito del sistema.

Asimismo, considerando que las características de los sistemas preferentes les configuran como los más idóneos para lograr las finalidades del segundo pilar de las pensiones (aportaciones compartidas y prestaciones en forma de renta), la nueva regulación va a otorgar a las aportaciones y contribuciones a aquellos un tratamiento fiscal más beneficioso.

Sobre la base de todo lo anterior, el nuevo artículo 91 bis regula la deducción por aportaciones a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria. Así, se implantan porcentajes de deducción progresivos en función del porcentaje que representan el conjunto de las aportaciones y contribuciones imputadas fiscalmente sobre el salario bruto anual de toda la entidad en la que la persona trabajadora presta servicios, con la decidida finalidad de fomento de la participación de la parte empleadora y la parte empleada, pero teniendo en cuenta, en cualquier caso, que la base de deducción está constituida por la suma de las aportaciones realizadas por la persona contribuyente que deriven de la negociación colectiva y hayan reducido efectivamente la base imponible; previéndose, asimismo, la posibilidad de que las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra puedan aplicarse en las declaraciones de los cinco períodos impositivos inmediatos y sucesivos.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

Los porcentajes son:

- Del 15 por 100 cuando el conjunto de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas sean iguales o superiores al 3 por 100 e inferiores al 5 por 100 del salario bruto anual total en la entidad empleadora.
- Del 20 por 100 cuando el porcentaje sea igual o superior al 5 por 100 e inferior al 8 por 100 del salario bruto anual total en la entidad empleadora.
- Del 25 por 100 cuando el porcentaje sea igual o superior al 8 por 100 del salario bruto anual total en la entidad empleadora.

Hay que resaltar que, siguiendo la idea central de la Norma Foral para la protección a determinados colectivos vulnerables y a las personas jóvenes, el porcentaje de deducción del 25 por 100 se va a aplicar cuando la persona contribuyente es menor de 36 años a la fecha de devengo del Impuesto; todo ello, con independencia del porcentaje que representan el conjunto de las aportaciones y contribuciones imputadas fiscalmente sobre el salario bruto anual.

Sin perjuicio de reconocer que la exigencia de que el conjunto de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas supere ciertos porcentajes sobre el salario bruto anual de toda la entidad obedece a la necesidad de que aquellas sean de cantidad suficiente para asegurar una tasa de sustitución del sueldo razonable en el momento del hecho causante generador del cobro, no es menos cierto que el estado de situación actual justifica el establecimiento de un periodo en el que se rebajen las exigencias para el acceso a la deducción. En este sentido, de acuerdo con la nueva disposición adicional cuatragésima de la Norma Foral del Impuesto, para los periodos impositivos 2025 a 2029, las aportaciones realizadas por las personas contribuyentes a los planes de previsión social preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria que deriven de la negociación colectiva y hayan reducido la base imponible general darán derecho a una deducción del 10 por 100 en la cuota íntegra del impuesto cuando el conjunto de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas sean inferiores al 3 por 100 del salario bruto anual en la entidad empleadora, que es el porcentaje mínimo que se exige en el régimen definitivo.

Por otra parte, en línea con el reconocimiento del colectivo de personas trabajadoras por cuenta propia como colectivo merecedor de un tratamiento específico, tal y como se ha justificado anteriormente, se regula una nueva deducción en el artículo 91.ter de la NFIRPF por aportaciones a sistemas de previsión de empleo en los que las y los partícipes o socios y socias de número sean exclusivamente personas trabajadoras por cuenta propia, incluidas las que carezcan de personas trabajadoras a su cargo.

Con carácter general, el porcentaje de deducción va a ser del 10 por 100 de la suma de las aportaciones realizadas por la persona contribuyente que hayan reducido la base imponible, siendo el porcentaje del 15 por 100 cuando las aportaciones sean realizadas por personas contribuyentes con edad inferior a 36 años a la fecha de devengo del Impuesto o cuando las aportaciones sean realizadas a Planes de Previsión Preferentes; pudiendo, en todo caso, aplicarse las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota en los cinco periodos impositivos inmediatos y sucesivos.

Como se ha señalado anteriormente, la implicación empresarial en el cumplimiento de la finalidad perseguida por toda la regulación es fundamental; por lo que, en aras de incentivar una participación más activa de las entidades en crear un segundo pilar robusto, se ha creído necesario el establecimiento, al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de un elenco de deducciones en la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades.

La primera de ellas, referida a los Planes de Previsión Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria, establece unos porcentajes de deducción del 15 por 100, 20 por 100 y 25 por 100 en función del porcentaje que las contribuciones empresariales efectuadas a los citados sistemas de previsión representen sobre el sueldo bruto anual del conjunto de la entidad, que son la mitad de los previstos en el artículo 91. bis de la NFIRPF. Como no puede ser de otra manera, la base de deducción son las contribuciones empresariales imputadas fiscalmente a la persona trabajadora y derivadas de la negociación colectiva. Asimismo, y dada su inclusión como un nuevo artículo 66 septies en el Capítulo III del Título V de la NFIS le son de aplicación las normas comunes previstas en el artículo 67 de la citada Norma Foral, entre las que se encuentra la aplicación del límite del 35 por 100 de la cuota líquida.

A diferencia de lo que ocurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que únicamente se regula la aportación compartida de la personas trabajadora y empleadora en los planes de previsión de carácter preferente, se procede a regular en el nuevo artículo 66 octies una nueva deducción por contribuciones empresariales realizadas a sistemas de previsión social de empleo distintas de las previstas en el artículo 66 septies —es decir, de carácter no preferente— y que asciende a un 10 por 100 en la cuota líquida del impuesto, siempre que las citadas contribuciones empresariales sean iguales o superiores al 1,5 por 100 del salario bruto anual total en la entidad empleadora o a favor de personas menores de 36 años, siendo la base de deducción la suma de las contribuciones imputadas fiscalmente a las personas trabajadoras derivadas de la negociación colectiva.

Asimismo, y para promover una implantación progresiva y facilitar el acceso a la deducción a las entidades, se establecen en las nuevas disposiciones adicionales trigésima primera y trigésima segunda dos nuevas deducciones a aplicar en los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2025 y el 31 de diciembre de 2029 por las contribuciones realizadas a Planes de Previsión Social Preferentes a que se refiere el artículo 66 septies y por las contribuciones a sistemas de previsión social de empleo a que se refiere el artículo 66 octies que en ambos casos hayan sido imputadas fiscalmente a las personas trabajadoras y deriven de la negociación colectiva en las condiciones previstas en las citadas disposiciones, sin exigencia de un porcentaje mínimo sobre el salario bruto anual total en la entidad empleadora.

En cualquier caso, el régimen previsto para las aportaciones y contribuciones a planes de previsión preferente es de aplicación a las realizadas a los sistemas de previsión de empleo creados al amparo de la legislación de otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo; y en el caso de sistemas distintos a los Planes de Previsión Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria cuando, de conformidad con sus especificaciones, cumplan los requisitos establecidos en la normativa aplicable para los Planes de Previsión Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria.

Para concluir, cabe señalar que este régimen fiscal para las aportaciones y contribuciones ha entrado en vigor el 1 de enero de 2025, salvo el nuevo límite de 10.000 euros de reducción por aportaciones y contribuciones en el ámbito del IRPF, que entrará en vigor el 1 de enero de 2026, manteniéndose, en consecuencia, el límite de 12.000 euros para el ejercicio 2025.

3.b. Régimen fiscal de las prestaciones.

Con carácter previo, se debe señalar que, con un criterio acertado, se ha optado por que el nuevo sistema de tributación de las prestaciones de los sistemas de previsión entre en vigor el 1 de enero de 2026, no tanto porque sea más gravoso para la persona contribuyente —que no tiene por qué serlo— sino para que las entidades obligadas a informar de las prestaciones tengan tiempo suficiente para adecuar sus sistemas informáticos a la nueva tributación, y conseguir con ello que la información que

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

se reciba en las Administraciones tributarias forales reúna los requisitos adecuados para una correcta gestión del tributo.

Novedad de especial relevancia en este ámbito concurre la calificación tributaria de las cantidades percibidas de los sistemas de previsión social. En este sentido, frente a la tradicional calificación de aquellas como rendimientos del trabajo en todo caso, en la nueva letra e) del artículo 37 de la NFIRPF van a recibir la calificación de rendimientos de capital mobiliario *“los rendimientos positivos procedentes directamente de las aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social, que se pongan de manifiesto en el momento de la percepción de las prestaciones contempladas en la letra a) del artículo 18 de esta Norma Foral excepto las previstas en los números 1º, 2º, 4º, cuando las mutualidades de previsión social actúen como sistemas alternativos al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, y 6º”*.

En definitiva, únicamente va a tener esta consideración la diferencia positiva existente en el momento de la percepción entre los derechos económicos de la persona contribuyente y las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión que se configuren como sistemas de capitalización, por lo que la parte de las prestaciones que se corresponda con las aportaciones y contribuciones va a seguir siendo calificada como rendimientos del trabajo. Por su parte, la totalidad de las prestaciones percibidas de los sistemas de reparto va a seguir tributando como rendimientos del trabajo. Los rendimientos de capital mobiliario a que nos referimos en ningún caso se van a poder beneficiar de los porcentajes de integración reducida del 60 o 50 por 100 y van a formar parte de la base del ahorro, de conformidad con el artículo 63 de la NFIRPF.

Por otra parte, se modifica el artículo 19 de la NFIRPF para establecer el porcentaje de integración de la cantidad percibida en forma de capital que no se corresponda con el rendimiento de capital en un 70 por 100, frente al 60 por 100 vigente hasta el 31 de diciembre de 2025. En este punto debe mencionarse que la nueva disposición transitoria trigésima séptima de la Norma Foral del Impuesto regula un régimen transitorio para las prestaciones en forma de capital, en el que se prevé la posibilidad de aplicar el régimen previsto en la letra b) del apartado 2 del artículo 19 en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2025 (porcentaje de integración del 60 por 100) a la parte de las prestaciones percibidas en forma de capital que deriven de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2026, sin aplicar lo previsto en el artículo 37.e) antes citado.

Por otra parte, especial relevancia cobra el nuevo número 38 añadido al artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, que recoge la exención de las prestaciones percibidas en forma de renta por el acaecimiento de las diferentes contingencias y situaciones, en la parte que se corresponda con los rendimientos a que se refiere el artículo 37. e), exceptuando a las prestaciones derivadas de los sistemas de reparto. En todo caso, es necesario que la renta constituida tenga carácter vitalicio o, en el caso de tratarse de una renta temporal, ésta tenga una duración mínima de 15 años, y en ambos casos tenga una cuantía constante, sin perjuicio de alteraciones en la cuantía que puedan derivar de motivos técnicos o financieros².

Ya se ha señalado anteriormente que, dada la novedad producida en la tributación de las prestaciones, es ineludiblemente un cambio en la información a suministrar por las entidades pagadoras, lo que ha llevado a establecer su entrada en vigor al 1 de enero de 2026, al objeto de no solo proceder a la adecuación de los sistemas de recogida de datos por parte de las entidades pagadoras, sino también a la elaboración de los correspondientes modelos informativos por parte de las Haciendas Forales, simplificando en la medida de lo posible las obligaciones formales de las personas contribuyentes.

² La configuración de esta exención en la normativa de los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa incorpora un límite del 40 por ciento de la cuantía de la prestación recibida en forma de renta.

Efectivamente, por un lado, establecida la necesidad de otorgar información diferenciada entre la parte de las prestaciones que se corresponde con las aportaciones y contribuciones y la que se corresponde con el rendimiento de la inversión; y por otro lado, la imposibilidad en algunas ocasiones de que las entidades pagadoras dispongan de la información diferenciada de los dos tipos de rendimientos —sobre todo en los casos de traspasos entre sistemas de previsión— ha dado lugar a la incorporación de un régimen específico de tributación de los rendimientos positivos procedentes directamente de las aportaciones y contribuciones; todo ello, sin perjuicio del mantenimiento de las obligaciones de información que pesa sobre las entidades pagadoras. Es decir, el sistema de tributación previsto en la Disposición adicional cuadragésima segunda no es alternativo a la tributación de acuerdo con el régimen general previsto anteriormente, sino que solo es de aplicación cuando las entidades no pongan a disposición de la Administración Tributaria la información, por no poseerla.

En este sentido, cuando las entidades carezcan de la información relativa a la parte que se corresponde con la rentabilidad y siempre que la primera aportación al sistema de previsión se haya realizado con anterioridad al 1 de enero de 2026, los citados rendimientos serán el importe que resulte de aplicar el porcentaje del 1 por 100 sobre la cuantía de la prestación por cada año de antigüedad de la persona perceptora en el correspondiente sistema de previsión, con el límite del 35 por 100.

Asimismo, y en la previsión de que las entidades pagadoras no dispongan de la información relativa a la antigüedad, se establece que los rendimientos de capital mobiliario, en tal caso, serán del 25 por 100 de la totalidad de la prestación. De cualquier modo, se derivan a desarrollo reglamentario las reglas adicionales que pudieran establecerse para la aplicación de lo dispuesto en la citada Disposición adicional cuadragésima segunda.

3.c. Resumen de las medidas en materia de previsión social contenidas en la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

Régimen de aportaciones y contribuciones, con carácter general en vigor desde el 1 de enero de 2025:

- Inclusión en el límite de 8.000 euros de reducción en la base imponible de todas las aportaciones a sistemas de previsión de empleo realizadas por las personas trabajadoras.
- Rebaja, con efectos de 1 de enero de 2026, del límite máximo de reducción en la base imponible a 10.000 euros, frente a los 12.000 vigentes hasta el periodo impositivo 2025, incluido.
- Establecimiento de un conjunto de deducciones en cuota tanto en el IRPF como en el IS, dando un tratamiento beneficioso a aportaciones y contribuciones a sistemas de carácter preferente y a favor de personas menores de 36 años, regulando asimismo un sistema de primera implantación en el que se rebajan las exigencias de acceso a las deducciones durante los periodos impositivos 2025 a 2029. En el IS se establecen regímenes distintos de deducciones según se trate de sistemas preferentes o no preferentes.

Régimen de las prestaciones de los sistemas de previsión en el IRPF, con entrada en vigor desde el 1 de enero de 2026:

- Como elemento fundamental la distinción entre la parte correspondiente a las aportaciones y contribuciones imputadas fiscalmente y los rendimientos procedentes de las mismas, aplicable únicamente para los sistemas de capitalización.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

- Elevación del porcentaje de tributación en caso de percepciones en forma de capital al 70 por 100, con un régimen transitorio.
- Los rendimientos procedentes de las aportaciones y contribuciones tributan como capital mobiliario sin posibilidad de aplicar porcentajes de integración reducida y se integran en la base del ahorro.
- Exención de los rendimientos señalados en el punto anterior, en caso de percepción de rentas vitalicias o temporales con una duración mínima de 15 años y que en ambos casos tengan una cuantía constante.

Régimen para personas autónomas, con los mismos efectos generales para aportaciones y para prestaciones:

- Nuevo límite específico de reducción en la base imponible del Impuesto de 4.000 euros por las aportaciones a sistemas específicos para el colectivo.
- Nueva deducción específica regulada en el artículo 91.ter de la NFIRPF por las aportaciones anteriores que hayan reducido la base imponible.
- Aplicación de las deducciones previstas en los artículos 66 septies y octies de la NFIS por las contribuciones realizadas a favor de sus personas trabajadoras y los consiguientes regímenes de primera implantación.

Expuesto todo lo anterior, no cabe sino poner en valor el esfuerzo realizado por todos los agentes e instituciones implicadas en la elaboración de este nuevo régimen de tributación tanto de las aportaciones y contribuciones como de las prestaciones percibidas de los sistemas de previsión; esfuerzo focalizado en fortalecer el segundo pilar de las pensiones, la previsión empresarial como vehículo más adecuado —principalmente los sistemas de carácter preferente— con prioridad al cobro en forma de rentas vitalicias o temporales de larga duración y fomentando el arraigo en las personas menores de 36 años, que son aquellas que, a priori, más van a sufrir el cambio de paradigma de las pensiones públicas.

Crerios doctrinales y jurisprudenciales derivados de las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico

Pablo Urrecha Benguria

Secretario de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Abstract: El Concierto Económico es una norma poliédrica de gran complejidad derivada en parte de su carácter paccionado, lo que ha provocado una alta litigiosidad.

Los efectos de la incorrecta aplicación del Concierto Económico se han puesto de manifiesto en diversos expedientes, tanto por el incumplimiento por las Administraciones de lo dispuesto en el art. 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral (no atendiendo a las devoluciones solicitadas por la persona obligada que es parte de un conflicto), como por la posibilidad de que el pago indebidamente realizado no produzca efectos liberatorios ni suspensivos frente a la administración que se considera competente.

La Junta Arbitral ha dictado más de 600 resoluciones en las cuales, además de resolver la concreta controversia o disputa, ha tratado de ir fijando criterios que otorguen seguridad jurídica a las personas obligadas.

En este breve artículo se ha tratado de reflejar de manera sencilla algunos de estos criterios (sin profundizar en la motivación que ha llevado a adoptarlos, porque excedería el ámbito del encargo), empezando por lo más básico, los puntos de conexión de la tributación en proporción de volumen de operaciones y las reglas de localización, para a continuación abordar otros aspectos como la tributación de los grupos en el Impuesto sobre Sociedades, la distribución de las competencias de inspección y gestión, la colaboración establecida en el art. 47.ter del Concierto, la realización de actuaciones de comprobación liquidatorias sin tener competencia, la prescripción de los derechos de crédito público interadministrativos, la monetización de la deducción por I+D+i y de activos por impuesto diferido, la litigiosidad en la exacción de las retenciones, el ámbito de los conflictos negativos y la normativa aplicable en las operaciones de reestructuración empresarial entre entidades sometidas a distinta normativa.

Abstract: Ekonomia Ituna arau poliedriko konplexua da, hein batean itundua delako, eta horrek auzi ugari eragin ditu.

Ekonomia Ituna behar ez bezala aplikatzearen ondorioak hainbat espedientetan agertu dira, bai administrazioek Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 15.2 artikulua ez betetzeagatik (ez dira kontuan hartzen gatazka baten parte den zergapekoak eskatutako itzulketak), bai eta bidegabe egindako ordainketak bere burua eskuduntzat jotzen duen administrazioaren aurrean ondorio askatzailerik edo etengarririk ez eragiteko aukeragatik ere.

Arbitraje Batzordeak 600 ebazpen baino gehiago eman ditu, eta horietan, eztabaida edo ika-mika zehatzaz gain, zergapekoei segurtasun juridikoa emango dieten irizpideak ezartzen saiatu da.

Artikulu labur honetan, irizpide horietako batzuk modu errazean islatzen saiatu gara (irizpide horiek hartzeko arrazoietan sakondu gabe, mandatuaren eremua gaindituko lukeelako). Hasteko, oinarri-

koenak landu ditugu, alegia, eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera tributazio lotuneak eta kokapen-arauak, eta, ondoren, beste alderdi batzuk jorratu ditugu, hala nola, taldeen tributazioa Sozietateen gaineko Zergan, ikuskapen- eta kudeaketa-eskumenen banaketa, Itunaren 47.ter artikuluan ezarritako lankidetzak, likidazioko egiaztapen-jarduketak egitea eskumenik izan gabe, administrazioarteko kreditu publikoko eskubideen preskripzioa, I+G+B kenkariaren eta zerga geroratuen aktiboen monetizazioa, atxikipenak ordainaraztean sortutako auziak, gatazka negatiboen eremua eta araudi desberdinaren mende dauden erakundeen arteko enpresa-berregituraketako eragiketetan aplikatu beharreko araudia.

Sumario:

1. Doctrina sobre los puntos de conexión en la tributación en proporción de volumen de operaciones. 2. Doctrina sobre localización de operaciones. 3. Doctrina sobre la tributación de los grupos en el Impuesto sobre Sociedades. 4. Competencias de inspección vs competencias de gestión. 5. La colaboración establecida en el art. 47.ter del Concierto. 6. Doctrina sobre la realización de actuaciones de comprobación liquidatorias sin haber ganado previamente la competencia inspectora. 7. Prescripción del derecho de crédito público interadministrativo. 8. Monetización de deducción por I+D+i y monetización de activos por impuesto diferido. 9. Diversos supuestos de retenciones. 10. Conflicto negativo. 11. Normativa aplicable en operaciones de reestructuración empresarial.

1.- Doctrina sobre los puntos de conexión en la tributación en proporción de volumen de operaciones.

1.1.- El Concierto Económico (en lo sucesivo el Concierto), analizado exclusivamente en su vertiente tributaria, es una norma que distribuye los recursos tributarios entre el Estado y el País Vasco, así como las competencias necesarias para gestionarlos (entendido sea en el sentido lato del término “gestión”).

Para ello se sirve de una serie de puntos de conexión (domicilio fiscal, volumen de operaciones y proporción de “dicho” volumen de operaciones, proporción de volumen de operaciones, etc.) a través de los cuales sigue un criterio principal de asignar los recursos a una sola administración.

Como excepción, hay ciertos tributos [Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) con Establecimiento Permanente —en lo sucesivo EP—] y retenciones (a consejeros, dividendos e intereses, las del art. 22.Cuatro del Concierto para los no residentes sin EP) en que la tributación (por la obligación principal y, en su caso, por el pago a cuenta) se distribuye en la proporción de volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

Adicionalmente, hay otros supuestos residuales —por ejemplo, algunos casos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD)— en que la tributación se reparte por otros criterios.

1.2.- Pues bien, la **Resolución 13/2025 de la Junta Arbitral** (en lo sucesivo la Junta) ha puesto de manifiesto recientemente la persistencia de ciertas discrepancias en el cómputo del **volumen de operaciones** que, en aras a ofrecer seguridad jurídica a las personas obligadas tributarias, ha provocado que

la Junta ofrezca una interpretación amplia sobre los puntos de conexión que determinan la tributación en proporción de volumen de operaciones.

Así, en primer lugar, se define lo que se entiende por volumen de operaciones:

“El volumen de operaciones se define como el importe de las contraprestaciones por entregas de bienes o prestaciones de servicios, por lo que la clave para saber si una determinada operación se debe incluir o no en el volumen de operaciones es si se puede o no calificar como entrega de bien o prestación de servicios de acuerdo con la LIVA”.

De ello se deriva que integran el volumen de operaciones todas las operaciones que realiza la persona obligada que sean susceptibles de ser consideradas entrega de bien o prestación de servicios. Ello incluye todas las operaciones ordinarias (tanto las propias de la actividad como las financieras) y extraordinarias, tanto si no están sujetas —bien por estar incardinadas en el art. 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), bien por localizarse fuera del Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI)—, como si están sujetas y gravadas, o sujetas pero exentas (tanto limitadas como plenas).

En este punto se puede observar que el volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS) y en el IVA se define de idéntica manera, por lo que solo diferirán si el período de cómputo (el ejercicio económico en el IS y el año natural en el IVA) no coincide.

También en este punto hay que recordar anteriores Resoluciones de la Junta que aclararon cuestiones relativas al cómputo, como la **Resolución 109/2023** que determinó que los autoconsumos internos y el transfer (art. 9.3 LIVA) no computan en el volumen de operaciones, la **Resolución 24/2011** que aclaró que en caso de sucesión a título universal debe adicionarse el volumen de operaciones de absorbida y absorbente (que, perfectamente podría extenderse a escindida totalmente y beneficiarias), la **Resolución 9/2018** confirmada por **Sentencia del Tribunal Supremo nº 1036/2019** que aclaró que los anticipos computan a efectos de volumen de operaciones, y la **Resolución 4/2009** confirmada por **Sentencia del Tribunal Supremo nº 1341/2010** que introdujo la premisa básica de que el volumen a efectos del Concierto no es el volumen de operaciones definido en el art. 121 LIVA.

Como opinión personal del autor, podríamos a título de ejemplo o aclaración, entender que sí computan a efectos del volumen de operaciones la transmisión de elementos patrimoniales como aportación no dineraria en la suscripción de acciones, los donativos entregados (ya que, a efectos del IVA, son autoconsumos externos) y, singularmente, la transmisión “*uno actu*” del patrimonio de la entidad absorbida a la absorbente (que no es sino consecuencia directa de la suma de las operaciones de una y otra, incluso aunque esté no sujeta de acuerdo al art. 7 LIVA).

Por el contrario, a nivel personal entiendo que no computan a efectos del cálculo del volumen de operaciones las entregas de dinero a título de contraprestación o pago, las subvenciones recibidas, las operaciones en que el obligado se autorepercuta IVA bien por ser adquirente intracomunitario o bien por ser sujeto pasivo por inversión, los ingresos por dividendos (que, de acuerdo a la jurisprudencia comunitaria, no son entregas de bienes [EB] ni prestaciones de servicios [PS]).

Pues bien, el volumen de operaciones así definido se utiliza para determinar si una persona obligada debe tributar en proporción de volumen de operaciones o no. Así, si la persona obligada superó en el “*ejercicio/año anterior*” los 10.000.000 de euros¹ de volumen de operaciones, deberá tributar en el “*año*

¹ La cifra se ha elevado a 12.000.000 de euros con la última modificación del Concierto Económico efectuada mediante la Ley 3/2025, de 29 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE nº 104 de 30 de abril de 2025), la cual será de aplicación para los períodos que se inician a partir del 1 de enero de 2026.

CRITERIOS DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES DERIVADOS DE LAS RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

actual” en proporción de volumen operaciones y, de lo contrario, tributará en exclusiva a la Administración correspondiente al domicilio fiscal al devengo del impuesto en el ejercicio/año *“actual”*.

Cuando la persona obligada deba tributar en proporción de volumen de operaciones, deberá determinarse con arreglo a qué normativa lo hará y qué administración ejercerá la competencia inspectora única. Para ello, acudiremos al siguiente punto de conexión, que es la proporción de *“dicho”* volumen de operaciones.

1.3.- La **proporción de dicho volumen de operaciones**, requiere determinar, de todas las operaciones que hemos definido que computan a efectos de volumen de operaciones, cuáles se entienden realizadas en el País Vasco y cuáles en territorio común (incluida Navarra). Lógicamente, para ello, deberemos atender a las reglas de localización de operaciones del Concerto, que analizaremos posteriormente.

Pues bien, para que se aplique la **normativa** y para que sea competente para la **inspección**, la administración correspondiente al domicilio fiscal en el devengo del impuesto en el ejercicio *“actual”*, es necesario que la sociedad haya realizado en su territorio más del 25% de las operaciones de *“dicho volumen de operaciones”* en el ejercicio-año *“anterior”*.

En este apartado únicamente hay que recordar que la Junta aclaró en la **Resolución 13/2016** que, exclusivamente a estos efectos, Navarra computa como territorio común (de igual manera que, en el Convenio Económico, a estos efectos, el País Vasco computa como territorio común).

1.4.- Una vez que una persona obligada haya superado en el ejercicio-año anterior los 10.000.000 de euros de volumen de operaciones, deberá tributar en el ejercicio actual en la **proporción de volumen de operaciones** del ejercicio *“actual”*, por lo que vamos a definir qué operaciones computan a estos efectos.

En este punto lo primero que hay que señalar es que tenemos dos conceptos distintos de proporción de volumen de operaciones:

- a) A efectos del IS e IRNR, no se computan las operaciones que se localicen fuera del Estado, puesto que el art. 15.Dos del Concerto señala que tributarán en proporción a las operaciones realizadas en *“territorio foral y común”*.
- b) A efectos del IVA no se computan las operaciones no sujetas (que son tanto las del art. 7 LIVA como las que se localicen fuera del TAI) ni las exentas limitadas (las del art. 20 LIVA), ya que el art. 29.Uno del Concerto dice que a efectos de la proporción computan las operaciones gravadas y las exentas que originan el derecho a deducción.

En este punto llama la atención que muchas personas obligadas que están en prorrata (general o especial) declaran la misma proporción de volumen de operaciones a efectos del IS e IVA, lo cual es materialmente imposible.

1.5.- Por último, respecto del **domicilio fiscal**, la Junta ha señalado, tanto para personas físicas como jurídicas, que se trata de una cuestión fáctica, por lo que, para su averiguación habrá que ponderar conjuntamente todos los elementos de prueba recabados (sobre la permanencia, sobre la sede de dirección, etc.).

En este sentido, por ejemplo, se pronuncian las **Resoluciones 8/2015, 7/2018, 10/2018, 4/2009**, etc.

Además, la Junta ha ido fijando un cuerpo doctrinal sobre los elementos a los que hay que dar relevancia o, por el contrario, no otorgársela.

Así, por ejemplo, en lo que hace referencia a la residencia habitual de las personas físicas, la **Resolución 3/2016** ha señalado que la falta de notificación del cambio de domicilio no produce los efectos del art. 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), la **Resolución 7/2018** ha dado cierto valor probatorio al lugar donde trabaja el cónyuge, la **Resolución 18/2017** a la existencia en un domicilio de empleadas de hogar, la **Resolución 50/2024** a los kilómetros recorridos por un vehículo que refleja la inspección técnica del vehículo, etc.

En lo que al domicilio fiscal de las personas jurídicas se refiere, la **Resolución 10/2012** otorgó prioridad a la dirección de los negocios sobre la gestión administrativa, la **Resolución 14/2015** niega relevancia a los lugares donde haya centros de negocios de escaso valor añadido, la **Resolución 17/2015** diferencia y prioriza la dirección sobre las actividades técnicas, y la **Resolución 1/2022** enfatiza el carácter residual del criterio del mayor valor del inmovilizado.

2.- Doctrina sobre localización de operaciones.

2.1.- Como hemos señalado, tanto el cálculo de la proporción de “dicho” volumen de operaciones (para determinar la competencia normativa e inspectora) como de la proporción de volumen de operaciones (para determinar la proporción de tributación a cada administración) requieren determinar el lugar donde una operación se entiende realizada.

2.2.- Antes de analizar las reglas de localización hay que partir de las siguientes afirmaciones:

a) Que hay que aplicar las reglas de localización del Concierto (arts. 16 y 28) y no de la LIVA (arts. 68 a 70).

b) Que las reglas de localización del Concierto son distintas de las de la LIVA.

En efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420)² señaló que *“En el caso de la tributación de IVA este es gravado en el consumidor final, por lo tanto, la dirección general de este impuesto es ir al destino de las entregas de los bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes. Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes. De este modo, el artículo 33.6 del Convenio Económico fija una serie de criterios que, a pesar de ser semejantes, en ocasiones, con la LIVA no son iguales a los criterios fijados en esta ley ni en otras normas internacionales, como podría ser el Código Aduanero”*.

c) Que las reglas de localización a efectos del IS (art. 16 del Concierto) e IVA (art. 28 del Concierto) son sustancialmente iguales.

2.3.- La regla general de localización de EB señala que se entenderán realizadas en *“el lugar desde el que se realice la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, se atenderá al lugar donde se encontraran los bienes en el momento de inicio del transporte”*.

² Esta sentencia se refiere a un caso de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Las resoluciones de la Junta 41/2024, 116/2023, 115/2023, 114/2023, 18/2023, 17/2023, 4/2023, 163/2022 y 160/2022, sobre diversos expedientes de empresas dedicadas a la fabricación y comercialización han localizado el valor añadido donde la empresa tiene los medios materiales y humanos que intervienen en la realización de dicha actividad, sin que sea necesario que los referidos medios se posean a título de propietario (**Resolución 8/2023**).

La mayor confusión se produjo a raíz de la **Sentencia nº 2323/2011 del Tribunal Supremo**, conocida como Sentencia ROVER, que localizó la labor de comercialización de vehículos en Madrid por ser donde se tramitaba la documentación del mismo.

Esta confusión se aclaró con la **Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2014**, que señaló que *“Así pues, no es cierto que el TS haya creado un nuevo punto de conexión o criterio de sujeción (la sede de dirección o administración de la empresa) para aplicar a la entrega de los vehículos CCC -se refiere a ROVER-, sino que simplemente ha interpretado que el lugar donde se producía la entrega era el lugar de facturación, por ser la factura el instrumento de transmisión del poder de disposición, a modo de traditio longa manu o, más exactamente, traditio ficta o traditio per cartam”*.

Efectivamente, la consideración de la EB a efectos como un concepto comunitario y no nacional, obliga a interpretar que la puesta a disposición se produce en un sentido más económico que jurídico (nuestra normativa nacional requiere título y modo) cuando se pone al adquirente en una posición análoga a la del propietario; lo cual, en el caso ROVER, se producía cuando se entregaba la documentación del vehículo.

En este sentido hay que señalar que la gestión comercial de ROVER ESPAÑA no necesariamente se replica en otros operadores.

Por ello, la **Resolución 16/2022** localizó la comercialización de los vehículos en el concesionario al que acuden los clientes a ver los vehículos, que es donde los contratan.

De la Sentencia ROVER también hay que destacar, respecto al lugar de inicio de transporte (que se producía en una campa en Araba donde los vehículos eran almacenados sin recibir ninguna modificación que añadiese valor) que opta por no dar relevancia a las localizaciones accidentales no generadoras de valor añadido de los bienes que se produzcan en lugares distintos donde la persona obligada desarrolla las actividades que le son propias.

Esto es, no resulta relevante el lugar de inicio del transporte para la puesta a disposición del adquirente si dicho lugar tiene carácter accidental y en el mismo no se realiza ninguna labor relevante.

Ello no obstante, hay otros supuestos, como señalan las **Resoluciones 14/2023 y 2/2018**, en que el lugar de inicio del transporte es relevante porque el alto coste de este servicio determina que la fabricación y comercialización se realice en uno u otro territorio.

Por último, en relación con la comercialización de gas, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra introdujo un nuevo elemento: la necesidad del transporte.

Efectivamente, la **Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra** señaló sobre el transporte de gas que resulta irrelevante si el gas *“es o no objeto de transporte a través de la red de gasoductos porque”, (...), “el hecho de que el gas sea transportado no es por sí solo determinante de la aplicación de la regla del lugar en que se encuentran los bienes al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Es difícil imaginar la existencia de bienes no transportados, si excluimos aquellos que se venden en el mismo lugar en que se producen, cosa que no es habitual si los vendedores son comerciantes o “comercializadores”. La cuestión no es esa. Lo relevante es que*

se trate de un transporte vinculado al hecho imponible, es decir, del transporte necesario para efectuar la entrega de bienes gravada”.

2.4.- La Junta también se ha pronunciado sobre otros casos particulares de localización de operaciones.

La citada **Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra** señaló, respecto de la entrega de gas por el “comercializador” a “los consumidores finales”, que el punto de conexión sigue siendo el lugar de puesta a disposición del adquirente, aunque en ese caso concreto “la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador”, esto es, en el contador. De este modo, no se localiza en el contador por ser el lugar de “consumo” sino por ser donde se produce la “puesta a disposición”.

La **Sentencia de 11 de junio de 2015 del Tribunal Supremo** siguió idéntico criterio en materia de entrega de electricidad, “puesto que es evidente que en la actividad de comercialización, la que lleva a cabo XXXX, la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador...”.

En materia de entregas de carburantes sitos en un depósito fiscal, que no tiene porqué ser propiedad del comercializador, la **Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016** dio relevancia al lugar donde radica el depósito fiscal porque en el mismo se añade el valor inherente a la distribución.

3.- Doctrina sobre la tributación de los grupos en el Impuesto sobre Sociedades.

3.1.- No hay grupos mixtos.

El art. 20.Dos.1 del Concierto prohíbe la existencia de grupos mixtos, por lo que todas las entidades deben estar sometidas a la misma normativa, foral o estatal. Para ello, quedarán excluidas del grupo las entidades que estén sometidas a otra normativa.

3.2.- Los grupos siempre tributan en proporción de volumen de operaciones.

La modificación del Concierto introducida en el art. 20.Dos.2.segunda por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, deja suficientemente claro que los grupos tributan “en todo caso” en proporción de volumen de operaciones, independientemente de que el grupo o cualquiera de sus entidades individualmente consideradas no supere el umbral de volumen de operaciones fijado para la tributación en proporción de volumen de operaciones.

Es más, las **Resoluciones 72/2022, 73/2022 y 162/2022** establecieron que los grupos debían tributar siempre en proporción de volumen de operaciones incluso antes de la modificación operada por la Ley 10/2017.

3.3.- Las entidades que formen parte de un grupo y practiquen retenciones, las ingresarán en la proporción de volumen de operaciones del grupo.

La Junta ha dictado multitud de resoluciones sobre este aspecto, sirviendo como ejemplo la **Resolución 58/2022**, confirmada por **Sentencia nº 1352/2024 del Tribunal Supremo**, que señala que las entidades que formen parte de un grupo, aun cuando, individualmente consideradas, no hayan superado el umbral de volumen de operaciones señalado por el Concierto para la tributación en proporción,

deberán ingresar los pagos a cuenta que practiquen en proporción de volumen de operaciones, y, precisamente, en la proporción del grupo al que pertenecen.

3.4.- Exacción de las retenciones practicadas por entidades integradas en un grupo que, con anterioridad, formaban parte de un grupo de otra normativa.

En este caso, descartado que la entidad ingrese las retenciones conforme a su proporción de volumen de operaciones —individualmente considerada— deberá aplicarse la proporción de volumen de operaciones del nuevo grupo en el que se integra, no del antiguo grupo del que formaba parte. **Resoluciones 54/2024, 55/2024 y 56/2024** de la Junta.

Las entidades que formen parte del antiguo grupo, en la medida que el mismo subsista, ingresarán las retenciones en la proporción del grupo.

4.- Competencias de inspección vs competencias de gestión.

4.1.- En los tributos y retenciones que se exaccionan en proporción de volumen de operaciones, el Concierto atribuye la competencia inspectora única a una sola administración, de acuerdo con los puntos de conexión previamente vistos.

Esta administración ejerce la competencia que, en un sentido más material que formal, debería corresponder a todas las administraciones con competencia de exacción, a través del mecanismo de acta única, regularizando la totalidad de la deuda y recaudando (en su caso, devolviendo) asimismo la totalidad de la deuda. Estas actas únicas son intercambiadas posteriormente con todas las administraciones con proporción de tributación, las cuales podrán, en su caso, discrepar con los criterios de la regularización.

4.2.- Este ejercicio de la competencia inspectora única a través de acta única es, como bien señala la **Sentencia nº 508/2024 del Tribunal Supremo** *"la forma de colaboración admitida entre las dos Administraciones tributarias, estatal y foral, conforme al Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco ..."*.

4.3.- Por el contrario, la competencia de gestión es compartida y concurrente respecto de un mismo concepto y ejercicio por todas las administraciones con competencia de gestión.

Ello podría, en principio, provocar sobreimposición si las distintas administraciones siguiesen criterios dispares respecto de una misma situación por su respectiva proporción de tributación (por ejemplo, que una considerase que un gasto es deducible y otra no).

En realidad, ello es improbable porque la Junta en su **Resolución 19/2022** señaló que la *"gestión"* que es concurrente es la que estaba vigente cuando se aprobó el Concierto por Ley 12/1981, que es la simple verificación de datos, y no las liquidaciones provisionales de oficio de la Ley 25/1995 ni mucho menos las comprobaciones limitadas de la Ley 58/2003.

4.4.- Actuaciones que puede realizar la administración sin competencia inspectora.

La **Resolución 17/2013** de la Junta y la **Sentencia de 11 de mayo de 2015 del Tribunal Supremo** señalaron que la comprobación del volumen de operaciones y de la proporción de volumen de operaciones solo puede realizarse por la Administración con competencia inspectora.

La administración sin competencia inspectora solo podrá realizar una simple toma de datos para solicitar la comprobación vía inspección de los puntos de conexión a la administración competente.

Esta toma de datos no puede alcanzar la solicitud de la memoria o del informe de gestión, ni la comprobación de las operaciones realizadas en el otro territorio (aunque fuese a través de una actuación de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que, en principio, tiene competencia territorial en todo el Estado).

5.- La colaboración establecida en el art. 47.ter del Concierto.

5.1.- Presupuesto de hecho.

Se trata de evitar que distintas administraciones con competencia inspectora respecto de las personas o entidades sujetas que han intervenido en una operación vinculada (a efectos del IS) o en una operación susceptible de distintas calificaciones (a efectos del IVA), practiquen regularizaciones dispares o contrapuestas, que provoquen sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación o en las entidades que realizaron la operación sometida a IVA.

5.2.- Antecedentes.

La Junta ya había recogido en la **Resolución 8/2012**, circunscrita al ámbito de las operaciones vinculadas en el IS, que las distintas Administraciones con competencia inspectora sobre los sujetos vinculados, debían colaborar, intercambiando información, a fin de tratar, de buena fe, de alcanzar un acuerdo sobre la regularización que evite la sobreimposición en las entidades que integran el perímetro de vinculación.

La principal razón es que, si en el ámbito internacional ya está previsto un procedimiento de colaboración, con mayor razón debe ser predicable en el ámbito interno.

La **Resolución 6/2021** de la Junta aclaró que la colaboración debía realizarse antes de la incoación de las actas, tal como el Estado realizó en la ejecución del conflicto 16/2009.

5.3.- El art. 47.ter del Concierto.

La Ley 10/2017 introdujo el art. 47.ter, que establece un procedimiento de colaboración por el cual la administración actuante, antes de incoar el acta, remite a la otra administración los hechos y fundamentos de derecho, a fin de que en el plazo de 2 meses conteste.

La falta de contestación o la aceptación de la propuesta supondrá la aprobación de los criterios de la regularización con efectos vinculantes para ambas administraciones.

Si se contesta con observaciones, se remite a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para su debate.

Si en el plazo de 2 meses hay acuerdo, se aprobará con efectos vinculantes para ambas administraciones.

Si en el plazo de 2 meses no hay acuerdo, en el plazo de 1 mes se “podrá” trasladar a la Junta Arbitral, que deberá resolver en 1 mes por el procedimiento abreviado.

La falta de resolución en plazo habilitará a la administración actuante para continuar con las actuaciones, sin perjuicio de que los efectos entre administraciones queden suspendidos a expensas de la resolución que haya de dictarse.

5.4.- Alcance de la calificación a efectos del IVA.

La **Resolución 38/2022** estableció que *"La calificación en el ámbito de las leyes tributarias es una actitud intelectual tendente a subsumir las distintas realidades que se presentan a cada contribuyente, en los supuestos contemplados en las normas fiscales, una vez han sido éstas interpretadas con arreglo a los criterios ya referidos. Se trata de una operación similar a la realizada en relación con las normas penales: una vez conocido el sentido de una norma, ha de determinarse si una determinada conducta debe entenderse encuadrada en una determinada norma, y, consecuentemente, si a tal conducta han de derivársele las consecuencias jurídicas de esa norma.*

De acuerdo con ello, la calificación no debe limitarse a determinar si una operación se subsume en un concepto jurídico-tributario (por ejemplo, delimitar si una operación es una donación o una compraventa), sino que exige un esfuerzo más profundo para ahondar en la incardinación de la operación en la norma concreta (así, también incluye, por ejemplo, la determinación de si el objeto de una venta es un bien afecto a la actividad o no, etc.).

Aun así, admitir un concepto extensivo de la calificación a efectos de aplicar el artículo 47 ter del Concierto Económico, no implica dar por bueno, ni que la finalidad de este precepto sea la de establecer un procedimiento de coordinación de aplicación generalizada en la imposición indirecta, ni que la reforma operada por Ley 10/2017 tuviera por objeto llevar al Concierto Económico la jurisprudencia sobre regularización íntegra.

El artículo 47 ter no alcanza a los supuestos ajenos a la calificación (por ejemplo, la simple determinación de la deducibilidad de un IVA soportado por un bien o servicio no necesario o no afecto a la actividad), y además la disposición transitoria primera de la Ley 10/2017 solo lo declara de aplicación a las regularizaciones referidas a periodos impositivos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor".

5.5.- Realización de actuaciones de gestión por la administración con competencia inspectora.

La Junta ha establecido en su **Resolución 44/2024** que la administración actuante, que tiene competencia inspectora sobre una de las personas o entidades sujetas a la operación, no puede regularizarle a través de un procedimiento de gestión como mecanismo para eludir la colaboración del art. 47.ter del Concierto.

6.- Doctrina sobre la realización de actuaciones de comprobación liquidatorias sin haber ganado previamente la competencia inspectora.

6.1.- La distribución de las competencias necesarias para gestionar los recursos tributarios asignados a una u otra administración se realiza en base a los datos declarados por la persona obligada tributaria.

La Administración puede discrepar de los datos declarados por la persona obligada tributaria, pudiendo a tal efecto promover un procedimiento de cambio de domicilio fiscal (de acuerdo a lo previsto en los arts. 43.Seis y 43.Nueve del Concierto) o de cambio de volumen o de proporción de volumen de operaciones (realizando un informe sobre una simple toma de datos y solicitando la comprobación a la administración con competencia inspectora).

Las **Resoluciones 26/2016, 15/2017, 8/2021, 10/2022** establecen que, en cualquier caso, lo que no puede hacer una administración es atribuirse la competencia de exacción e iniciar un procedimiento de comprobación tendente a la obtención de una liquidación (que, lógicamente, sería ejecutiva y ejecutoria), puesto que supone una invasión de las competencias de la administración competente.

6.2.- La **Resolución 11/2018** matizó que no se entiende por comunicación de inicio de un procedimiento liquidatorio aquél que únicamente pretende la interrupción de la prescripción, sustituyendo quizás a la comunicación de planteamiento de conflicto, y que va automáticamente seguido de un acuerdo de suspensión o paralización.

6.3.- La **Resolución 12/2018** señaló que la invasión de competencias no se ve ni siquiera convalidada a posteriori si finalmente la administración actuante (invasora) gana el posterior conflicto sobre el punto de conexión.

6.4.- La **Resolución 117/2023**, recaída en los incidentes de ejecución 132/2023 y 156/2023, aclaró que la invasión de competencias vicia de nulidad de pleno derecho la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación, provocando que no interrumpa la prescripción del derecho de la administración actuante (invasora) a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

6.5.- La **Resolución 39/2024** aclaró que, en caso de que el punto de conexión sea la residencia de personas físicas (en este caso para la competencia de exacción del IS), debe promoverse previamente el cambio de domicilio fiscal, no pudiendo atribuirse directamente ni reclamar directamente a la otra Administración la competencia de exacción. En el mismo sentido se había pronunciado la **Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2024**.

7.- Prescripción del derecho de crédito público interadministrativo.

La Junta ha dictado multitud de resoluciones (sirva como ejemplo la **Resolución 107/2023**) limitándose a aplicar la jurisprudencia (fijada, entre otras, por las **Sentencias nº 1240/2023 y nº 1344/2023 del Tribunal Supremo**) que señala que, en el caso de que una persona obligada haya ingresado el tributo en una administración distinta de la que según las reglas del Concierto resulta competente, existen dos créditos de distinta naturaleza: un crédito tributario (de la administración realmente competente frente a la persona obligada tributaria —que, en caso de pagos a cuenta, será la persona retenedora—) y un crédito de derecho público interadministrativo de naturaleza presupuestaria (de la administración realmente competente frente a la incompetente que ha recibido el ingreso).

Pues bien, estas resoluciones, siguiendo el criterio jurisprudencial, señalan que el crédito público interadministrativo es independiente del crédito tributario, teniendo su propio plazo de prescripción de 4 años, que comienza en el momento en que la incompetente recibió el ingreso indebido, y que no se interrumpe por las actuaciones que se sigan con la persona obligada tributaria (pues resulta ser un tercero en esta relación jurídico-presupuestaria).

A nivel estrictamente personal entiendo que es cuestionable que este crédito público interadministrativo exista con naturaleza presupuestaria, salvo los casos de retenciones (en que el art. 12 del Concierto, aprobado por Ley 12/2002, señala que la administración competente podrá reclamar el crédito a la que ha recibido el ingreso), porque ninguna Ley establece la existencia de dicho crédito, más allá de las normas generales sobre enriquecimiento injusto, etc.

8.- Monetización de deducción por I+D+i y monetización de activos por impuesto diferido.

La Junta ha dictado multitud de resoluciones (valga como ejemplo la **Resolución 12/2022**, confirmada por **Sentencia nº 933/2023 del Tribunal Supremo**) indicando que la materialización de la deducción a través de la monetización no altera su dimensión tributaria transformándola en una suerte de subvención, por lo que debe ser asumida por las administraciones con competencia de exacción en su respectiva proporción de volumen de operaciones.

En idéntico sentido, las **Resoluciones 10/2025, 11/2025 y 12/2025** señalan, en el mismo sentido que la **Resolución de 22 de junio de 2023 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra**, que tampoco la deducción de estos gastos en la determinación de la base imponible pierden su naturaleza tributaria por virtud de la monetización.

Ni siquiera la prestación patrimonial a favor del Estado altera esta conclusión, puesto que ni siquiera siempre se produce un enriquecimiento injusto (solo hay que pensar en el caso de un obligado que tribute al 99% a una Diputación Foral y que ésta, considerando que muta la naturaleza de la deducción, a cambio de perder la prestación patrimonial del 1,5%, evitaría devolver su proporción de la monetización y sí recaudaría su proporción de la mayor tributación por no deducir en el futuro el gasto). En este sentido, hay que recordar que la **Resolución 4/2018** señaló que no caben interpretaciones del Concierto basadas en argumentos relativos al equilibrio financiero.

9.- Diversos supuestos de retenciones.

La exacción de retenciones ha generado una litigiosidad extraordinaria, mayoritariamente favorable a las tesis defendidas por las Diputaciones Forales, si bien en la actualidad la cuestión ha perdido trascendencia en la medida que la Ley 10/2017 modificó el art. 7 del Concierto a fin de recoger la doctrina de la Junta, ampliamente ratificada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En la actualidad solo dos aspectos requieren, dada la redacción que mantiene el Concierto, alguna aclaración. Por una parte, la **Resolución 4/2017** señaló que la regla general de atribución de retenciones de trabajo activas (en función del lugar de prestación) y pasivas (en función del lugar de residencia) solo se rompe en los pagos a cuenta practicados por la administración de base territorial del Estado, no de base institucional. Por otra parte, en lo que se refiere a las retenciones a personas consejeras practicadas por entidades que tributan en proporción de volumen de operaciones, la **Resolución 48/2023** de la Junta señaló que no es trasladable al Concierto de manera automática la teoría del vínculo (que señala que, cuando un sujeto presta servicios simultáneamente como persona consejera y como personal de alta dirección —persona apoderada o gerente—, prevalece la relación mercantil —persona consejera— sobre la laboral —personal de alta dirección— y la totalidad de sus rendimientos deben considerarse como rendimientos por su condición de persona consejera, por lo que las retenciones se ingresarían en proporción de volumen de operaciones), sino que hay que valorar los aspectos del caso concreto (por ejemplo, si según los estatutos la labor como miembro del consejo de administración está retribuida, si como personas empleadas de alta dirección tienen poderes de la Junta de Accionistas y si su retribución se fija por la misma, etc.).

10.- Conflicto negativo.

Los conflictos positivos son aquellos que se interponen por una administración, bien porque dos administraciones se consideren competentes respecto de una persona obligada, bien porque ambas se consideren incompetentes.

Sin embargo, la dicción literal del art. 13 del Reglamento de la Junta Arbitral (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) parecía limitar los conflictos negativos a los supuestos en que dos administraciones se consideren recíprocamente incompetentes.

La **Resolución 18/2022** cambió el criterio precedente y resolvió que lo que caracteriza a un conflicto negativo respecto de uno positivo es que aquél se presenta por la persona obligada tributaria y éste por una administración, por lo que debe poder plantearse también cuando dos administraciones se consideran competentes para exaccionarle.

La **Resolución 26/2023** matizó que no se admitirán conflictos negativos provocados artificialmente por la persona obligada tributaria presentando declaraciones extemporáneas que provoquen supuestos de doble imposición.

11.- Normativa aplicable en operaciones de reestructuración empresarial.

La **Resolución 34/2022**, dictada en relación con una escisión total de tres sociedades (una de normativa foral, otra Navarra y otra estatal) en favor de cuatro beneficiarias (una de las cuales recibía los activos y se domicilia en el País Vasco y el resto el negocio o actividad de cada una quedando domiciliadas en los respectivos domicilios de las escindidas), estableció que *"En consecuencia, la normativa aplicable para poder disfrutar del régimen especial es la que resultaba aplicable a la transmitente, que es quien deja de tributar. Esta misma normativa vinculará a la adquirente, con independencia de que se rija por otra normativa en su tributación ordinaria, exclusivamente en cuanto al cumplimiento de cualquier requisito del cual se hubiera hecho depender la aplicación del régimen de diferimiento. Consecuentemente, la administración competente para valorar la validez del motivo económico alegado es la competente para exaccionar al transmitente, esto es, la que renuncia a la recaudación en el momento presente"*.

Del deber de respuesta al archivo: Reflexiones sobre la eficacia de las consultas tributarias escritas

Maitane Echeverria Uranga

Técnico superior del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Foral de Gipuzkoa

Abstract: Este artículo analiza los problemas derivados de la ausencia de respuesta o archivo de las consultas tributarias escritas en el ámbito del Concierto Económico del País Vasco, tomando como referencia el Territorio Histórico de Gipuzkoa. En un contexto de creciente complejidad normativa y coexistencia de múltiples Administraciones tributarias, se examina el papel de las consultas vinculantes como instrumento fundamental para garantizar la previsibilidad en la aplicación de la norma. A través del estudio de casos recientes resueltos por la Junta Arbitral, se evidencia cómo los largos plazos de tramitación y el archivo de procedimientos sin resolución sustantiva afectan negativamente a los derechos de las personas contribuyentes y a principios tan básicos como el de la seguridad jurídica. El análisis se basa en normativa vigente, jurisprudencia relevante y doctrina administrativa, y propone alternativas como la diversificación de tipos de consulta, la optimización de los plazos y el reconocimiento de efectos jurídicos al silencio administrativo. Se concluye que la actual regulación no resulta, en ocasiones, lo suficientemente eficaz y eficiente para asegurar un entorno jurídico-tributario claro y previsible. Se recomienda avanzar hacia un modelo más ágil y transparente, que refuerce el principio de seguridad jurídica como pilar fundamental del sistema tributario.

Abstract: Artikulu honek Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Itunaren esparruan idatziz egindako tributu-kontsultei ez erantzuteak edo horiek artxibatzeak eragindako arazoak aztertzen ditu, Gipuzkoako Lurralde Historikoa erreferentziatzen hartuta. Araudia gero eta konplexuagoa da eta hainbat zerga-administrazio batera bizi dira; horrenbestez, kontsulta loteslearen zeregina aztertzen da, arauaren aplikazioan aurreikusgarritasuna bermatzeko funtsezko tresna gisa. Arbitraje Batzordeak ebatzi berri dituen kasuak aztertuta, agerian geratzen da izapidetze-epe luzeak eta ebazpen substantiborik gabeko prozedurak artxibatzeak eragin negatiboa dutela zergadunen eskubideetan eta segurtasun juridikoa bezalako oinarriko printzipioetan. Azterketa indarrean dagoen araudian, jurisprudentzia garrantzitsuan eta administrazio-doktrinaren oinarritzen da, eta beste aukera batzuk proposatzen ditu, hala nola kontsulta motak dibertsifikatzea, epeak optimizatzea eta administrazio-isiltasunaren ondorio juridikoak aitortzea. Ondorioztatzen da egungo erregulazioa, batzuetan, ez dela behar bezain eraginkorra eta efizientea inguru juridiko-tributario argia eta aurreikusteko moduko ziurtatzeko. Gomendatzen da eredu arinago eta gardenago baterantz aurrera egitea, segurtasun juridikoaren printzipioa indartuko duena zerga-sistemaren funtsezko zutabe gisa.

Sumario:

1. Introducción. 2. Las consultas tributarias escritas como instrumento frente a la falta de claridad en la elaboración e interpretación normativa. 3. El archivo del conflicto por la Junta Arbitral del Concierto Económico debido a la privación de la seguridad jurídica necesaria. 4. Las consecuencias prácticas del archivo de las consultas tributarias escritas: El procedimiento sancionador. 5. Las alternativas frente a la indefensión generada por la falta de respuesta a las consultas tributarias escritas por su archivo por la Junta Arbitral o el transcurso del plazo máximo para su resolución. 5.a. Mejorar los mecanismos de asistencia tributaria y su aplicación práctica. 5.b. Regular un sistema de silencio administrativo. 6. Conclusiones.

1. Introducción.

La sociedad vive inmersa en un proceso de transformación constante, impulsado por factores como los cambios demográficos, el avance tecnológico, la globalización y la reconfiguración de las estructuras económicas. En esta era de inmediatez, donde se ha vuelto habitual consultar cualquier trivialidad a un *chatbot*, resulta evidente que también está cambiando la manera en que se llevan a cabo las actividades económicas.

Con la oportunidad y riesgo que todo lo anterior conlleva, los distintos agentes que operan en el tráfico jurídico-económico se han visto sumergidos en una vorágine de cambios y adaptaciones constante; extendiéndose dicha necesidad de adecuación al plano regulatorio y al ejercicio de sus competencias por parte de las instituciones públicas. Lo anterior, dado que las decisiones que se adoptan en el contexto empresarial están especialmente influenciadas, entre otras, por las implicaciones fiscales que de las mismas derivan y, es por ello, por lo que esta evolución en el paradigma empresarial debe tener su reflejo en la esfera jurídico-tributaria.

A este respecto, cabe señalar que nuestro sistema normativo se rige por el derecho positivo que supone la plasmación escrita de las normas que emanan de la autoridad competente para ello y que se reconocen y aplican durante su vigencia. Dicha positivización del Derecho pretende, entre otras cuestiones, garantizar una certeza en la identificación de los contenidos jurídicos. No obstante, la expresión escrita de la norma no siempre asegura la claridad de la misma, derivando esta circunstancia, en numerosas ocasiones, en la apertura del respectivo proceso judicial.

Sin perjuicio de la importancia que tiene en la práctica la doctrina que dimana del Tribunal Supremo (TS, en adelante), no se pretende entrar a valorar ahora la calificación normativa que merece la jurisprudencia emanada del citado órgano. Sin embargo, dentro de las fuentes formales del Derecho reguladas en el artículo 1 del Código Civil, se considera de interés hacer alusión a los principios generales del Derecho. Pese a que los citados principios generales han estado originariamente subordinados a otras fuentes como la Ley y la costumbre, con el paso del tiempo y gracias al destacado desarrollo doctrinal y jurisprudencial llevado a cabo en ese ámbito, se ha venido reconociendo el rol fundamental de los primeros.

Dentro de los principios generales del Derecho, ha cobrado especial trascendencia el principio de seguridad jurídica, cuyas bases se asientan sobre el artículo 9.3 de la Constitución. Tal y como se ha pronunciado el propio Tribunal Constitucional, el valor jurídico del principio de seguridad jurídica se con-

DEL DEBER DE RESPUESTA AL ARCHIVO: REFLEXIONES SOBRE LA EFICACIA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS

centra fundamentalmente en introducir criterios para interpretar otras normas (STC 270/2015, de 17 de diciembre). La aplicabilidad de estos principios es general a las distintas esferas del ordenamiento jurídico entre las que se incluye, en lo que ahora interesa, la esfera jurídico-tributaria.

A pesar de su importancia, la aplicación práctica del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario no se encuentra siempre y en todo caso garantizada. Y menos aún en un sistema donde coexisten múltiples fuentes de producción y de aplicación normativa. En definitiva, dentro de una estructura donde la competencia normativa y de exacción se reparte entre las distintas Administraciones Tributarias, puede ocurrir que existan diferencias tanto en el plano de la elaboración normativa como en la interpretación de la misma.

A este respecto, en el seno del Concierto Económico se han creado órganos como la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (CCEN, en adelante) o la Junta Arbitral con el objetivo de intentar homogeneizar y llegar a un consenso acerca de las distintas interpretaciones nacidas en el seno de las Administraciones Tributarias convivientes. Estos órganos actúan principalmente en las discrepancias nacidas entre la Administración de territorio común y las Administraciones Forales.

No obstante, es igualmente necesaria la colaboración y coordinación entre los distintos Territorios Históricos que conforman el País Vasco. Para ello, a fin de garantizar que las interrelaciones entre los distintos territorios sean efectivas, nace en el seno de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE, en adelante).

En definitiva, en los últimos años se viene realizando una labor de armonización, colaboración y buena administración más que reseñable para evitar las consecuencias negativas que pueden derivar de tener un sistema en el que conviven múltiples fuentes normativas e interpretativas tributarias. Todo ese esfuerzo tiene como finalidad última conseguir una óptima coordinación entre las distintas Administraciones Tributarias en pro de garantizar la consagración efectiva y real de, entre otros, el principio de seguridad jurídica.

2. Las consultas tributarias escritas como instrumento frente a la falta de claridad en la elaboración e interpretación normativa.

Tal y como se ha expuesto, la convivencia en el escenario actual de cinco Administraciones Tributarias con sus respectivas normativas y formas de interpretación, obstaculiza en muchos casos que las personas obligadas tributarias puedan prever de manera razonable, con la garantía suficiente y de manera previa a su realización, las consecuencias jurídico-tributarias que pueden derivar de los negocios jurídicos que pretenden llevar a cabo.

Como ya se ha señalado en la introducción, la normativa tributaria, al igual que ocurre en otras materias, se ha complicado al mismo compás que la sociedad actual. Así, son las propias Instituciones Públicas las que abogan o deberían de abogar por la claridad de las normas con el propósito de garantizar la materialización de principios tales como el de la seguridad jurídica y la confianza legítima. Por lo tanto, en cumplimiento del mencionado objetivo, son las Administraciones Tributarias las encargadas de facilitar el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de sus derechos por parte de las personas obligadas tributarias, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria.

A tal fin, las distintas Administraciones han regulado ciertos instrumentos entre los que cabe destacar en lo que ahora nos ocupa el de las consultas tributarias escritas. Las consultas tributarias escritas se configuran como «una de las herramientas fundamentales para proporcionar a los administrados un

más alto grado de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la complicada normativa tributaria»¹.

En virtud de lo regulado en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFGT, en adelante) y su normativa de desarrollo, la respuesta a la consulta emitida por la Administración Tributaria competente vincula a dicha institución. Dicha vinculación obliga a aplicar a la consultante los criterios recogidos en la contestación, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de presentación. Lo anterior, sin perjuicio de que, en caso de modificación de la norma o la jurisprudencia aplicable al supuesto de hecho planteado, no se apliquen, a priori y de manera automática, los criterios recogidos en la contestación a la consulta.

Igualmente, los distintos órganos y/o departamentos que integran la Administración Tributaria de la que emana la respuesta tienen el deber de aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier persona obligada tributaria, sea esta la consultante o no. Lo anterior, siempre y cuando exista identidad en los hechos y circunstancias de ambos supuestos, y, la doctrina administrativa aplicable no haya sido modificada.

Asimismo, ya se ha adelantado que, en el ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco, el Concierto Económico, el Estatuto de Autonomía y la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal obligan a actuar, entre otros, en el ámbito tributario de acuerdo al principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los tres Territorios Históricos.

En virtud del principio anterior, a efectos de conseguir la coordinación de las interpretaciones que se sustenten por las Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos, determinadas consultas vinculantes se evacuan previo informe del OCTE. Dicho trámite implica la aceptación del criterio adoptado en la respuesta a la consulta por los citados territorios a excepción de que alguno de los mismos salve su propio parecer.

De idéntica manera, en cumplimiento de lo dispuesto en el Concierto Económico, las instituciones de los Territorios Históricos y las del Estado deben velar por actuar de acuerdo al principio de coordinación, armonización y colaboración. Para ello, se crea, en el seno del Concierto Económico, la CCEN, que tiene atribuida, entre otras, la función de resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión, trasladando la consulta para su análisis junto con su propuesta de resolución al resto de las Administraciones concernidas para formular las respectivas observaciones.

De existir observaciones sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la CCEN así como cualquiera de las Administraciones concernidas puede proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral iniciando así el procedimiento que corresponda según la naturaleza del conflicto planteado ante este último órgano.

Tal y como se ha expuesto, cuando se presentan consultas escritas sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico, en el seno de la CCEN, se trasladan dichas consultas a las Administraciones implicadas al objeto de que estas realicen las observaciones procedentes. De no existir acuerdo en la CCEN, se traslada el desacuerdo a la Junta Arbitral para su resolución².

¹ FERREIRO LAPATZA, J.J., Curso de Derecho Financiero Español. Derecho Tributario: parte general, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 144.

² ARMENTIA BASTERRE, J., "Capítulo I. Concepto, estructura, naturaleza y características Generales del Concierto Económico", Forum Fiscal, 236, 1 de noviembre de 2017.

DEL DEBER DE RESPUESTA AL ARCHIVO: REFLEXIONES SOBRE LA EFICACIA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS

Los trámites anteriores —en virtud del artículo 10.4 del Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa (e igualmente sus homólogas normativas forales)— producen la suspensión del procedimiento de resolución durante la tramitación de aquéllos. Ese periodo de suspensión no se computa a efectos del plazo máximo de contestación de seis meses establecido en el artículo 83.5 de la NFGT constituyendo dichos periodos de suspensión, por tanto, periodos de interrupción justificada.

3. El archivo del conflicto por la Junta Arbitral del Concierto Económico debido a la privación de la seguridad jurídica necesaria.

El procedimiento frente a cualquier Administración, incluida la tributaria, debe garantizar la efectividad de los principios cuyo cumplimiento exige la Constitución. Entre dichos principios destacan el de eficacia y el de legalidad, al imponer el sometimiento pleno de la actividad administrativa a la Ley y al Derecho. La concreción de los citados principios se canaliza a través del procedimiento, integrado por un conjunto de cauces formales a fin de garantizar el apropiado equilibrio entre la eficacia de la actuación administrativa y la imprescindible salvaguarda de los derechos y garantías de las personas administradas, que deben ejercerse en condiciones básicas de igualdad³.

Con respecto a lo anterior, el cumplimiento de los plazos procedimentales es una cuestión esencial en cualquier disciplina dentro del Derecho y lo es, especialmente, en el ámbito tributario. Como se ha señalado, el traslado de una consulta tributaria que se plantee sobre la aplicación de los puntos de conexión a la Junta Arbitral del Concierto Económico tiene como consecuencia inmediata la suspensión del plazo para la contestación a la misma, no computando este periodo de interrupción a efectos del plazo máximo de contestación a las consultas escritas de seis meses.

Sin perjuicio de la calificación de las anteriores interrupciones como justificadas dentro del procedimiento de resolución de las consultas tributarias escritas, la dilación de la Administración en resolver los procedimientos —sea justificada o no— supone un menoscabo importante para la persona interesada que ha actuado de acuerdo a lo exigido por la normativa. Esa demora en la resolución, que puede llegar a prolongarse durante años en el supuesto que ahora se examina, trae consigo un incremento sustancial de la inseguridad jurídica prohibida por el artículo 9.3 de la Constitución⁴.

Dicho incumplimiento de plazos de resolución ya ha tenido sus reacciones en la práctica. Así, cabe analizar, por ser recientes en el tiempo, las Resoluciones de la Junta Arbitral del País Vasco 12/2024, de 26 de febrero de 2024; 14/2024, de 26 de febrero de 2024; y 25/2024, de 19 de marzo de 2024. Las anteriores resoluciones, si bien no son las únicas que resuelven en relación con esta cuestión, acuerdan el archivo del procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto.

En líneas generales, la primera de las controversias se refiere a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido del arrendamiento de locales a distintas empresas en Bilbao por un residente en Canarias; la segunda, al tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, especialmente si cabe la inversión del sujeto pasivo, en la compra de una oficina en San Sebastián que después de una obra para su adecuación para su uso como despachos, se procederá a su alquiler; y, la tercera, a la localización

³ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Publicado en: «BOE» núm. 236, de 02/10/2015.

⁴ GÓMEZ ZAMORA, L. J., La inactividad y el silencio de la Administración. Tirant lo Blanch, 2022, p. 206.

de las operaciones que realiza una empresa vizcaína en distintos territorios tributando en volumen de operaciones.

Las cuestiones de fondo suscitadas en las anteriores consultas no se consideran de interés en lo que ahora respecta. Ciertamente, lo que se pretende poner en evidencia es que, en los tres supuestos señalados, entre la presentación del escrito de la consulta tributaria y la resolución del procedimiento por la Junta Arbitral transcurren más de cuatro años. Lo realmente asombroso es que la Junta Arbitral, en lugar de concluir acerca de cómo proceder frente a lo consultado en el escrito, acuerda, sin más, el archivo de los procedimientos por pérdida sobrevenida de su objeto.

La Junta Arbitral, con la prudencia necesaria, sostiene que, transcurrido un plazo razonable, no es posible ofrecer una contestación que reúna la seguridad jurídica básica para la persona consultante. Así, puede darse el extremo de que el proceso de respuesta a la consulta tributaria escrita concluya con una llamada telefónica por parte de la Administración Tributaria competente para responder a la misma trasladando la respuesta verbalmente y de forma no vinculante para la Administración en cuestión.

Las consultas tributarias escritas se configuran como «una de las herramientas fundamentales para proporcionar a los administrados un más alto grado de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la complicada normativa tributaria»⁵. Teniendo en cuenta la función que se atribuye a las consultas, parece que en los citados conflictos la Junta Arbitral ha adoptado una postura sensata señalando que el objeto del procedimiento frente a ese órgano no es otro que el de ofrecer una contestación en un periodo prudente.

Sin perjuicio del carácter garantista del principio de seguridad jurídica que, acertadamente, impera en estos pronunciamientos de la Junta Arbitral, en la práctica transmite cierta falta de eficiencia y eficacia del procedimiento establecido para la resolución de las consultas tributarias en las que se planteen cuestiones sobre la aplicación de los puntos de conexión regulados en el Concierto Económico. De lo anterior resulta que el consultante puede verse forzado a llevar a cabo la operación o negocio jurídico consultado sin la certeza necesaria acerca de las consecuencias, incluso sancionadoras, que pudieran derivar de los actos realizados.

Se considera pues que dicha realidad deriva de una actuación excesivamente burocrática e ineficaz por parte de la Administración y sus distintos órganos, que causa inseguridad jurídica y quiebra con ello los intereses económicos de las personas administradas que buscan resoluciones comprensibles, ágiles y motivadas que señalen la postura y vinculen a la Administración Tributaria en los plazos para ello determinados en los procedimientos.⁶

En vista de todo lo anterior, se estima oportuno advertir que la regulación actual de herramientas como las consultas tributarias escritas no garantiza a las personas interesadas poder actuar con la seguridad jurídica necesaria; menos aún en una sociedad cada vez más globalizada e interconectada, pudiendo esta nueva realidad generar incertidumbre a la hora de aplicar los diferentes puntos de conexión regulados en el Concierto Económico.

⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J., loc. cit.

⁶ SEGURA MARTÍNEZ, A., "El silencio administrativo. Uso o abuso.", Revista digital CEMCI, 56, 2022.

4. Las consecuencias prácticas del archivo de las consultas tributarias escritas: El procedimiento sancionador.

El artículo 183 de la NFGT que regula los principios de la potestad sancionadora establece que son de aplicación al procedimiento sancionador, entre otros, los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. Seguidamente, el artículo 184 de la NFGT en relación con el principio de responsabilidad en materia de infracción tributaria dispone que los sujetos pasivos únicamente puedan ser sancionados por la comisión de infracciones tributarias cuando resulten responsables de los mismos, presumiéndose, en todo caso, la actuación de los obligados tributarios realizada de buena fe.

Ese último artículo establece a su vez una serie de supuestos que no dan lugar a la existencia de responsabilidad por infracción tributaria. A este respecto, la normativa regula que no procede hablar de responsabilidad cuando las acciones u omisiones constitutivas de infracción se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; cuando concorra fuerza mayor; cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma; cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la Administración Tributaria; y, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin hesitación, la conflictividad existente entre la Administración y las personas obligadas tributarias ha aumentado considerablemente en las últimas décadas en este último supuesto de no concurrencia de responsabilidad. Así, el precepto señala que entre otros supuestos (es decir, no establece una numeración *numerus clausus*), se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando la persona obligada tributaria haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma —concepto, este último, indeterminado—.

En particular, se considerará que la actuación realizada se fundamenta en una interpretación razonable de la norma cuando el contribuyente haya actuado de conformidad con las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral, de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, o con la doctrina emanada de las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en autos y sentencias, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales.

De idéntica forma ocurre con los criterios manifestados por la Administración Tributaria en instrucciones contenidas en los modelos y manuales de divulgación; en las divulgaciones y comunicaciones del artículo 81 de la NFGT; o, en las contestaciones a consultas tributarias escritas, formuladas por otras personas obligadas tributarias, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales, siempre que dichos criterios no hayan sido modificados. Finalmente, indica que en los supuestos a que se refiere el artículo 211 bis de la NFGT, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma.

Sobre la dificultad práctica de esta causa de exclusión de la culpabilidad se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el TS, por ejemplo, en la sentencia nº 1695/2024, de 29 de octubre de 2024 (rec. 2248/2023). Así, la citada sentencia en su Fundamento Jurídico cuarto señala que: «Para evitar que la mera discordia de la Administración con el ciudadano en cómo se debe interpretar una disposición normativa sea zanjada mediante el uso abusivo de la potestad sancionadora, la ley excluye el caso de quien haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, dentro

de tal hipótesis —“...entre otros supuestos”— el de quien se ampare en una interpretación razonable de las normas. La condición de razonable de una interpretación es, a su vez, un concepto jurídico indeterminado y, por ello mismo, de problemática indagación, ya que de ella depende, lo hemos señalado ya, que una acción u omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios sea culpable o no lo sea.».

Ese mismo TS en otra sentencia, la nº 662/2023, de 23 de mayo de 2023 (rec. 5250/2021), viene a aclarar y recordar que, para sancionar, se requiere el examen del juicio de razonabilidad de la conducta de la persona a la que se quiere imponer una sanción tributaria. Por ello, el TS acaba fijando como doctrina que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado la persona obligada amparándose en una interpretación razonable de la norma exige una motivación específica sobre la razonabilidad de la citada interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad.

En este sentido, la sentencia del TS nº 2735/2016, de 22 de diciembre (rec. 348/2016), explica qué se considera como interpretación razonable para determinar si una conducta es sancionable o no, partiendo de la premisa de que no exista la responsabilidad tributaria objetiva y de que la Administración Tributaria es quien ha de demostrar la existencia de dolo y/o culpa en la persona obligada tributaria.

A este respecto, y, dada la vinculación que tiene con la cuestión aquí analizada, cabe apuntar que el 8 de junio de 2025 se ha publicado en el CENDOJ la sentencia relativa al recurso de casación 3523/2023 admitido por auto de 7 de febrero de 2024 (sentencia nº 629/2025, de 27 de mayo de 2025). La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar, en primer lugar, si la actuación de la persona contribuyente que plantea una consulta tributaria en el seno del programa denominado INFORMA, facilitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en su Sede Electrónica, puede ser sancionada por seguir las indicaciones formuladas en la contestación a tal consulta, o si el hecho de haber seguido lo respondido en ella acredita una diligencia que evitaría la presencia del elemento culpable, conforme a lo establecido en el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria.

Y, en segundo lugar, si las respuestas ofrecidas por la AEAT a través del indicado programa INFORMA gozan de valor de actuación de información de las previstas en el artículo 86 de la Ley General Tributaria —o equivalente en sus efectos a ellas— de modo que una persona contribuyente pueda acogerse a sus contestaciones, en sus declaraciones tributarias, para soslayar la imposición de una sanción. Así, con la resolución de este recurso interpuesto ante el TS y los que se interpondrán, se presume que se irá perfilando una definición cada vez más exacta de lo que supone realizar una interpretación razonable de la norma.

Desafortunadamente, parece que el TS no ha aportado la claridad deseada, pues ha considerado que no debía pronunciarse sobre el fondo del asunto, al considerar que el supuesto de hecho planteado no coincidía estrictamente con el publicado en el programa INFORMA y, partiendo de esa premisa inicial, indica el TS que el criterio anterior no se aplicó en ningún caso. Así, cabe decir que la controversia jurídica sobre el fondo que afecta al principio de seguridad jurídica y a la confianza legítima, ha quedado pendiente de resolución.

Sentado todo lo anterior, procede analizar la aplicabilidad de la doctrina recogida en las sentencias del TS anteriores al supuesto de hecho que nos ocupa. Es decir, en los supuestos de archivo sin resolución expresa por la Junta Arbitral de los conflictos por el transcurso de un plazo no razonable sin dar respuesta a las personas obligadas tributarias que se plantean cuando las mismas presentan consultas escritas sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico.

En las circunstancias anteriores, ¿podría ampararse la persona consultante en los preceptos sobre falta de responsabilidad por infracción tributaria en los casos en los que actúe en los términos planteados en

DEL DEBER DE RESPUESTA AL ARCHIVO: REFLEXIONES SOBRE LA EFICACIA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS

su propio escrito de consulta, aun no siendo su criterio idéntico a la contestación a consultas tributarias escritas formuladas por otras personas obligadas tributarias, pero sí una interpretación razonable de la norma, y no haya recibido respuesta por la Administración competente ni por la Junta Arbitral?

A este respecto, el párrafo primero del artículo 11.2 del Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa establece que, transcurrido el plazo de seis meses para contestar al escrito de consulta y hasta el momento en que se notifique la contestación, si el obligado tributario aplica el criterio recogido en el escrito de consulta, no incurrirá en responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias que pudieran derivarse de la aplicación de dicho criterio.

No obstante, parece que este apartado no sería de aplicación puesto que el plazo para la resolución de la consulta se encontraría en suspenso durante la tramitación del procedimiento correspondiente ante la CCEN y la Junta Arbitral. Por ello, podría no haber transcurrido el plazo máximo de resolución de seis meses. Sin perjuicio de lo anterior, no sería irracional ampararse en el apartado segundo del precepto antes citado para evitar incurrir en responsabilidad infractora tributaria en aquellos casos en que habiéndose presentado la consulta, como mínimo tres meses antes de la fecha de finalización del plazo para la cumplimentación de la obligación tributaria de que se trate, la Administración Tributaria no notifique la respuesta con anterioridad a la finalización de dicho plazo.

Lo anterior, únicamente sería posible siempre y cuando en el propio escrito de consulta se recoja la interpretación que la persona consultante estime procedente de la misma, contenido que, según el propio artículo 9 del Reglamento de gestión tributaria anteriormente citado no sería preceptivo. Señalar igualmente que la normativa de territorio común no recoge esta especie de exoneración de responsabilidad tributaria para las consultas tributarias vinculantes, lo que podría implicar que una persona sujeta sometida a normativa de territorio común pudiera verse en peor situación que una persona obligada sujeta a normativa foral guipuzcoana.

En cualquier caso, parece que, ante tal eventualidad, e igualmente, en los casos en los que la Administración no conteste a la consulta en el plazo máximo de seis meses previsto en la normativa, deberían de examinarse los hechos concurrentes y enjuiciar la diligencia de la persona obligada tributaria consultante en el cumplimiento de sus obligaciones para imponer o no la sanción en cuestión. Se debe recordar que el régimen de las consultas no incluye actualmente un verdadero sistema de silencio administrativo para las situaciones de falta de contestación en plazo.

La ausencia de un sistema de silencio administrativo deriva en parte de la no exigencia de incluir en el escrito de consulta, a diferencia de lo que ocurre con los acuerdos previos de valoración, el criterio o interpretación de la persona o entidad consultante. Parece difícil configurar un mecanismo de silencio cuando no hay una base sobre la cual articularlo. Además, en los supuestos en los que las personas consultantes incluyen su criterio en el escrito de consulta, no hay exigencia legal que obligue al enjuiciamiento o filtro de esas interpretaciones particulares. Consecuentemente, parece que no sería concebible que cualquier postura exteriorizada por la persona obligada tributaria pudiera llegar a vincular a la Administración por el mero hecho de no responder a la consulta transcurridos seis meses.

No obstante lo anterior, tampoco se estima tolerable que se produzca un incumplimiento sistemático del plazo de resolución de las consultas o, que se permitan en su resolución unos periodos de interrupción justificados que se alarguen durante años sin terminar de resolver sobre el fondo de la consulta. Lo anterior, argumentando que no se garantiza a las personas interesadas, por el transcurso de un plazo no razonable, poder actuar con la seguridad jurídica necesaria. Esta situación resulta especialmente grave, entre innumerables supuestos, en las reestructuraciones empresariales y la aplicación del régimen

especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos, Canje de Valores y Cambio de Domicilio Social (FEAC).

5. Las alternativas frente a la indefensión generada por la falta de respuesta a las consultas tributarias escritas por su archivo por la Junta Arbitral o el transcurso del plazo máximo para su resolución.

Como se ha expuesto, el transcurso del plazo máximo de contestación o, incluso su ausencia por el archivo por parte de la Junta Arbitral del procedimiento, impide a la persona obligada tributaria conocer el criterio de la Administración Tributaria y, que el mismo vincule a esta última, acerca de la aplicación de la normativa y las consecuencias jurídicas de las operaciones consultadas. Ello puede resultar en que las personas consultantes se vean forzadas a actuar sin la seguridad jurídica necesaria e, incluso, derivar en un posible procedimiento sancionador.

Se contemplan distintas alternativas a fin de intentar paliar las consecuencias que podrían derivar de la situación expuesta. Entre dichas posibilidades cabe señalar las siguientes dos medidas que se desarrollan en las sucesivas líneas: en primer lugar, mejorar la asistencia a las personas obligadas con la inclusión de distintos regímenes dentro de las consultas tributarias escritas, la reducción de determinados plazos, y la conversión en instrucciones de ciertos criterios recogidos en las distintas contestaciones; y, en segundo lugar, regular un sistema de silencio administrativo.

5.a. Mejorar los mecanismos de asistencia tributaria y su aplicación práctica.

Comenzando con el primero de los mecanismos, desde un plano de Derecho comparado, a diferencia de la regulación de las consultas tributarias escritas de Gipuzkoa, entre otras, la normativa italiana reconoce distintas modalidades de consultas (ordinario, probatorio, anti-abuso, *disapplicativo* y sobre nuevas inversiones) lo que permite establecer un régimen distinto para los mismos en relación con los requisitos, plazos y efectos aplicables. De similar manera, en particular, las legislaciones tanto estadounidense como sueca reconocen la posibilidad de tramitar de urgencia una serie de consultas.⁷

Parece que diversificar el sistema de consultas tributarias escritas, actualmente vigente, y regular distintos requisitos, plazos y efectos dependiendo del tipo de consulta de que se trate aportaría flexibilidad y eficacia tanto a la Administración Tributaria como a las personas obligadas tributarias. Así, permitiría incorporar regulaciones específicas para dar respuesta a consultas que revisten de muy diversa complejidad, exigencia y variabilidad; y, consecuentemente, garantizar a la persona consultante la seguridad jurídica que, por su parte, es exigible.

Siguiendo con las propuestas de mejora de los instrumentos de asistencia tributaria —tal y como se ha señalado en líneas anteriores— la normativa de Gipuzkoa regula un plazo máximo de seis meses para resolver las consultas tributarias escritas. No obstante, ya se ha indicado que dicho plazo puede ser interrumpido de manera justificada. En concreto, en los supuestos en los que por afectar el contenido de las consultas a los puntos de conexión regulados en el Concierto Económico la misma deba ser tramitada en el seno de la CCEN, el periodo de seis meses antes citado puede dilatarse durante años sin obtener finalmente una contestación por archivo del procedimiento por la propia Junta Arbitral.

⁷ CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, "Informe sobre el régimen de las consultas tributarias en Derecho comparado", Propuestas e informes 2024, 22 de agosto de 2024.

DEL DEBER DE RESPUESTA AL ARCHIVO: REFLEXIONES SOBRE LA EFICACIA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS

Se podría proponer en los casos en los que las consultas planteen cuestiones relacionadas con los puntos de conexión del Concierto Económico, la reducción de los trámites o plazos a cumplir frente a la CCEN y la Junta Arbitral. Lo anterior, con el objetivo de intentar evitar que los plazos de resolución de las consultas se prolonguen durante periodos que no cabe considerar razonables e, incluso, que se dé la posibilidad de que la Junta Arbitral acuerde archivar el procedimiento por pérdida sobrevenida del objeto del mismo.

Con todo, teniendo en cuenta la naturaleza paccionada del Concierto Económico que regula los anteriores órganos y su funcionamiento, su alteración puede no ser la alternativa más factible para el fin señalado. Al fin y al cabo, dicha modificación exige el consenso entre las instituciones de territorio común y las instituciones equivalentes de los distintos Territorios Históricos que componen la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La tercera mejora propuesta en la asistencia a la persona obligada tributaria se refiere a la posibilidad de convertir ciertos criterios recogidos en determinadas contestaciones en instrucciones generales con el fin de maximizar las ventajas derivadas del régimen de las consultas tributarias escritas. Igualmente, se podría optar por intensificar la publicación de disposiciones interpretativas o aclaratorias sobre aquellas cuestiones tributarias que suscitan mayores problemas de aplicación en la práctica. Si bien tanto la Administración Tributaria de territorio común como sus homólogas forales hacen uso en algunas ocasiones de estos instrumentos, se entiende que en este aspecto queda aún un largo camino por recorrer.

La expuesta es una práctica muy extendida en los Estados Unidos de América, donde es la Administración Tributaria americana la encargada de convertir las contestaciones a las consultas tributarias escritas en *Revenue rulings*⁸. Las *Revenue rulings* son resoluciones fiscales que contienen la conclusión del IRS (Agencia Tributaria y Ministerio de Hacienda de Estados Unidos) sobre cómo aplicar la Ley a un conjunto específico de hechos. Las resoluciones fiscales se publican en el Boletín de Impuestos Internos para información y orientación de las personas contribuyentes, el personal del IRS y las personas profesionales fiscales.

Así, poner instrucciones generales que contengan las consecuencias jurídico-tributarias de supuestos de hecho concretos cuya aplicación pueda evitar, por ejemplo, la imposición de sanciones tributarias, podría constituir una vía para promover la aplicación homogeneizada de la regulación tributaria tanto para la Administración Tributaria como para las personas obligadas tributarias. Se considera pues que la publicación de dichas interpretaciones en los respectivos boletines o medios que se consideren, podría traer consigo la disminución tanto del volumen de consultas tributarias escritas planteadas como de la litigiosidad en materia jurídico-tributaria, dada la existencia de una respuesta general para las mismas.

Finalmente, además de intentar agilizar el sistema de las consultas escritas, cabría fomentar el planteamiento de las propuestas previas de tributación. A este respecto, recordar que este mecanismo de asistencia no se encuentra regulado ni en la Ley General Tributaria de normativa común (LGT, en adelante) ni en la Ley Foral General Tributaria de Navarra, sin perjuicio de su regulación por los tres Territorios Históricos del País Vasco.

Los nuevos paradigmas en la relación jurídico-tributaria apuntan hacia una posible evolución donde la cooperación entre la Administración Tributaria y la persona obligada tributaria está adoptando cada vez mayor relevancia. La seguridad jurídica, es decir, la certeza en el conocimiento y la aplicación de la normativa tributaria es esencial para las personas obligadas tributarias. Por ello, se regulan las propuestas previas de tributación que permiten someter al conocimiento de la Administración Tributaria las citadas propuestas correspondientes a determinadas operaciones de especial complejidad o trascendencia.

⁸ CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, loc. cit.

Sin perjuicio de que esta transformación en las relaciones entre Administración Tributaria y persona obligada no se encuentra libre de posibles consecuencias negativas como puede ser la aparición de una fiscalidad individualista e indisponible para las demás personas obligadas, la regulación de las propuestas previas de tributación contempladas en los Territorios Históricos del País Vasco pretende, entre otros, prevenir las situaciones de riesgo, incrementar la seguridad jurídica y reducir la conflictividad que existe en este ámbito jurídico.

Finalmente, se considera oportuno señalar que optar por este mecanismo cuando se plantean controversias en relación con los puntos de conexión regulados en el Concierto Económico afectando los mismos a distintas Administraciones Tributarias, puede generar conflictividad entre las mismas; pudiendo derivar, en definitiva, en la tramitación de un dilatado procedimiento frente a la Junta Arbitral del Concierto Económico.

5.b. Regular un sistema de silencio administrativo.

Tal y como se ha adelantado en líneas anteriores, la falta de implementación de un sistema de silencio administrativo en el ámbito de las consultas tributarias escritas deriva, entre otros, de la no exigencia de incluir en el escrito de consulta la interpretación de la persona consultante o la inimpugnabilidad de la resolución a la consulta. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su Resolución de 15 de diciembre de 1993 (JT 1993/1714).

Por lo tanto, no parece lógico que cualquier postura adoptada en el escrito de consulta por la persona obligada tributaria pudiera vincular a la Administración por el simple hecho de no responder a la misma transcurridos seis meses. Además, el propio artículo 83.5 de la NFGT establece que: «La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta», lo que deja prácticamente sin espacio alguno la posible aplicación de lo regulado en relación con el silencio administrativo en el artículo 100 de la NFGT, junto con el resto de normas que desarrollan la misma y la normativa supletoria.

La imposibilidad de aplicación del mecanismo del silencio administrativo exige continuar desarrollando las vías de defensa necesarias para las personas obligadas tributarias que hayan presentado una consulta escrita ante la Administración competente sin obtener en tiempo razonable respuesta por parte de la misma.

A este respecto, se considera que la regulación foral en relación con el contenido de las consultas tributarias escritas se encuentra en una fase más avanzada que la de su homóloga de territorio común. Lo anterior, puesto que ya recoge la mención de incluir en el propio escrito de consulta, aun no de forma preceptiva, la interpretación que realiza la persona consultante con respecto a la cuestión en su escrito planteada. Así, en caso de incluirse dicho contenido interpretativo a realizar por la parte consultante como requisito mínimo de presentación de la consulta, cabría la posibilidad de regular un mecanismo de silencio administrativo sobre el mismo.

En definitiva, y, sin perjuicio de lo anteriormente señalado, se entiende oportuno indicar que la regulación de un sistema de silencio administrativo para las consultas tributarias escritas podría traer consigo la necesidad de realizar un seguimiento y análisis intenso sobre las mismas. Lo anterior, dado que, de lo contrario —y, en particular, en el caso de configurar el sentido del silencio como positivo— sería tan absurdo como admitir cualquier interpretación efectuada por el consultante sobre cuestiones con verdaderos efectos tributario-económicos.

6. Conclusiones.

El análisis realizado pone de manifiesto la complejidad y los desafíos que enfrenta el sistema tributario en el País Vasco —y por extensión en el Estado— ante la coexistencia de múltiples Administraciones Tributarias con potestades normativas y de interpretación propias. Este escenario, lejos de ser meramente teórico, tiene profundas implicaciones prácticas, particularmente en lo que respecta a la seguridad jurídica de las personas contribuyentes.

Las consultas tributarias escritas se conciben como una herramienta clave para garantizar la previsibilidad y claridad en la aplicación de la normativa tributaria. No obstante, tal y como se ha expuesto, la efectividad de este instrumento se puede ver comprometida por diversas deficiencias estructurales y procedimentales. Entre ellas, destacan la dilación excesiva en su resolución y la posibilidad de archivo de las consultas sin una respuesta de fondo por parte de la Junta Arbitral del Concierto Económico, lo que genera indefensión para las personas obligadas tributarias.

La postura de la Junta Arbitral expuesta, si bien intenta proteger a la persona obligada tributaria, termina sin pretenderlo vulnerando el propio principio que procura salvaguardar: la certeza en la actuación administrativa. La falta de resolución impide a las personas contribuyentes actuar con confianza y conocimiento sobre los efectos jurídico-tributarios que pudieran derivar de sus actos.

En este contexto, se evidencia la necesidad urgente de reformar y fortalecer el régimen de consultas tributarias escritas, y a este respecto, se proponen diversas vías de mejora que merecen especial atención. Por un lado, la diversificación del sistema de consultas —siguiendo modelos comparados como el italiano o el estadounidense— permitiría establecer diferentes categorías con plazos y efectos adecuados a la naturaleza de cada consulta. Esta medida aportaría flexibilidad, eficiencia y una mayor capacidad de respuesta por parte de la Administración Tributaria.

Asimismo, la conversión de ciertos criterios contenidos en las contestaciones a consultas en instrucciones generales u órdenes interpretativas podría tener un efecto positivo en la homogeneización de criterios y reducción de la litigiosidad. En este sentido, la experiencia de las *Revenue Rulings* en Estados Unidos podría ser un ejemplo útil para fomentar una mayor claridad normativa y seguridad jurídica desde la propia Administración.

Por otro lado, se incide en la falta de un régimen claro de consecuencias ante el incumplimiento del plazo de respuesta a las consultas. A diferencia de otros procedimientos administrativos, actualmente no se contempla un verdadero mecanismo de silencio administrativo que ampare a la persona contribuyente, generando esta omisión un vacío legal. De esta manera, se deja en una situación de vulnerabilidad a las personas obligadas tributarias, quienes, en ausencia de respuesta, deben decidir cómo actuar bajo su propio riesgo jurídico y económico.

Finalmente, se considera que la Administración debe asumir un rol más proactivo y menos burocrático en su relación con las personas obligadas tributarias. La falta de claridad y agilidad en los procedimientos no solo afecta a la eficacia de la gestión tributaria, sino que mina la confianza de la ciudadanía en las instituciones. En consecuencia, urge avanzar hacia un modelo en el que la asistencia tributaria se convierta en un verdadero pilar de seguridad jurídica, especialmente en un entorno normativo complejo y dinámico como el actual.

El fortalecimiento del sistema de consultas tributarias escritas, su adecuación a la realidad tecnológica y social, la garantía de plazos razonables de respuesta y la previsión de consecuencias claras ante su incumplimiento, son medidas imprescindibles para asegurar una relación más justa, transparente y eficaz entre la Administración y las personas contribuyentes.

Fiscalidad de la UE (enero - junio 2025)

Luis Elizondo Lopetegi
Delegación de Euskadi para la UE

Sumario:

1. Introducción. 1.1. Trío de Presidencias polaca, danesa y chipriota. 1.2. Presidencia de Polonia: 1 enero – 30 junio 2025. 2. Fiscalidad directa. 2.1. Uso indebido de entidades fantasma. 2.2. Directiva sobre precios de transferencia. 2.3. Directiva relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades. 3. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas. 3.1. Código de Conducta de la UE. 3.2. Grupo «Código de Conducta». 3.3. Organización del trabajo. 3.4. Procesos de revisión de Stands-till y Rollback. 3.5. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales. 3.6. Lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos tributarios. 4. Impuesto sobre el valor añadido. 4.1. El IVA en la era digital. 4.2. Normas del IVA aplicables a las ventas a distancia de bienes importados y al IVA sobre las importaciones. 4.3. Certificado de exención del IVA en formato digital. 5. Impuestos especiales. 5.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía. 5.2. Mecanismo de ajuste en frontera del carbono. 5.3. Impuestos a los productos del tabaco. 6. Cooperación administrativa. 6.1. Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 9). 6.2. Acuerdos de la UE con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza. 7. Coordinación de las políticas fiscales (actividades no legislativas). 7.1. Conclusiones del Consejo sobre un programa de reordenación y simplificación tributaria que contribuya a la competitividad de la UE. 7.2. Cooperación administrativa en materia de juegos de azar. 7.3. Evolución de la situación internacional. 8. Procedimientos de infracción. 8.1. Introducción. 8.2. Cartas de emplazamiento. 8.3. Dictámenes motivados. 8.4. Remisiones al Tribunal de Justicia. 9. Tribunal de Justicia de la UE. 10. Noticias, eventos y publicaciones.

1. Introducción.

1.1. Trío de Presidencias polaca, danesa y chipriota.

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

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

El Trío actual está integrado por las Presidencias polaca, danesa y chipriota, que ostentará el cargo desde el 1 de enero de 2025 hasta el 30 de junio de 2026.

Programa de trabajo de 18 meses del Consejo (1 de enero de 2025 - 30 de junio de 2026)¹

Introducción

Partiendo de la Agenda Estratégica 2024-2029, el trío de presidencias (Polonia, Dinamarca y Chipre) se compromete a liderar el trabajo del Consejo en este nuevo ciclo institucional, en un contexto de desafíos sin precedentes y presión geopolítica sobre la Unión Europea, en particular la guerra de agresión de Rusia contra Ucrania y la dramática situación en Oriente Medio, que afectan a múltiples políticas de la UE.

El trío iniciará los trabajos sobre el Marco Financiero Plurianual posterior a 2027, que deberá reflejar las prioridades de la agenda estratégica. Asimismo, se mantendrán los esfuerzos para fortalecer el diálogo con la sociedad civil y la ciudadanía, especialmente con la juventud, en coordinación con las instituciones de la UE.

Una Europa fuerte y segura

Acción exterior coherente e influyente

La UE debe adaptarse al nuevo contexto geopolítico multipolar, afirmar su papel como actor global y defender un sistema multilateral basado en normas y en la Carta de las Naciones Unidas. El trío priorizará la cooperación internacional y el fortalecimiento de asociaciones estratégicas, incluida la iniciativa Global Gateway.

La prioridad será mantener un apoyo político, económico, militar, energético, financiero y humanitario firme y duradero a Ucrania frente a la agresión rusa. También se trabajará en la reconstrucción de Ucrania, su resiliencia y capacidades de defensa, así como en sanciones y medidas contra su elusión.

Frente al conflicto en Gaza, se impulsará una respuesta europea coherente centrada en la ayuda humanitaria, la paz sostenible y la reconstrucción.

¹ <https://polish-presidency.consilium.europa.eu/en/programme/trio-programme/>

Seguridad y defensa

Se trabajará en mejorar la preparación ante desastres naturales, ciberataques, amenazas híbridas e interferencias extranjeras, así como en fortalecer la defensa y la industria militar europea (incluida en Ucrania), con apoyo del Banco Europeo de Inversiones.

Migración y fronteras

El trío impulsará una gestión migratoria eficaz, con aplicación del Pacto sobre Migración y Asilo, protección de las fronteras exteriores, retorno de migrantes irregulares y cooperación con países de origen y tránsito.

Ampliación y reformas internas

Se avanzará en las negociaciones de adhesión con base en el mérito y en paralelo se trabajará en reformas internas para preparar a la UE para futuras ampliaciones.

Una Europa próspera y competitiva

Competitividad e innovación

El trío trabajará en reforzar la competitividad, sostenibilidad e independencia estratégica de la UE mediante inversiones en infraestructuras, tecnologías clave, innovación y digitalización.

El trío impulsará la labor en materia de aduanas y la lucha contra la evasión y la elusión fiscales.

Con el fin de movilizar la inversión pública y privada, el trío proseguirá sus esfuerzos para seguir desarrollando y profundizando la Unión de los Mercados de Capitales, en consonancia con las prioridades identificadas, y para completar la Unión Bancaria. La creación de unos Mercados de Capitales Europeos verdaderamente integrados sería fundamental para proporcionar a todas las empresas europeas acceso a una financiación más diversificada a costes más bajos y para movilizar la considerable inversión privada necesaria para afrontar los retos, en particular las transiciones ecológica y digital y las necesidades de la industria europea de defensa.

El trío también se esforzará por la aplicación eficaz del nuevo marco de gobernanza económica para garantizar la sostenibilidad fiscal de los Estados miembros y promover el crecimiento económico.

Transición ecológica y digital

La presidencia promoverá la implementación de los objetivos climáticos de 2030 y la preparación para los de 2040, la economía circular, la bioeconomía, la soberanía energética, y una transición digital segura y humana. También se fortalecerá la resiliencia cibernética y el liderazgo digital europeo, con foco en inteligencia artificial, conectividad, y datos.

Medio rural y sectores estratégicos

Se reforzarán la agricultura, la pesca y la acuicultura sostenibles, garantizando la seguridad alimentaria y los ingresos dignos para los productores.

Investigación y mejora regulatoria

Se potenciará la investigación, atracción de talento, e impulso a sectores como defensa, IA, biotecnología, salud y semiconductores. Se reducirá la carga burocrática para pymes y startups.

Dimensión social

Se promoverá la aplicación del Pilar Europeo de Derechos Sociales, la igualdad de género, la integración de colectivos vulnerables, el envejecimiento activo y el acceso a servicios sociales y vivienda asequible.

Salud

Se fomentará la Unión Europea de la Salud, el acceso equitativo a medicamentos, y la resiliencia de los sistemas sanitarios.

Una Europa libre y democrática

Valores y Estado de derecho

El trío se centrará en la protección de los valores fundamentales de la UE (libertad, democracia, Estado de derecho, derechos humanos), el pluralismo informativo y la lucha contra la desinformación y el odio en línea.

También se trabajará contra la violencia de género, el racismo, y en favor de la cultura, la diversidad y el acceso efectivo a la justicia.

1.2. Presidencia de Polonia: 1 enero – 30 junio 2025.

Entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2025, Polonia asumió la presidencia del Consejo de la Unión Europea por segunda vez en su historia.

Trece años después de su primera presidencia y veinte años después de su adhesión a la UE, Polonia presentó un programa de presidencia ambicioso, cuyo objetivo principal era implementar prioridades centradas en el tema de la seguridad.

La agresión armada continua de Rusia contra Ucrania amenaza la seguridad de todo el continente, pero también representa una guerra contra los principios y valores que defiende la Unión Europea. La presidencia polaca trabajó para respetarlos y promoverlos dentro de la UE, poniendo un énfasis especial en el papel de la sociedad civil.

La presidencia polaca coincidió con el inicio de un nuevo ciclo institucional, lo que brinda la oportunidad de establecer metas, proponer soluciones e iniciar procesos para los próximos cinco años. El 1 de enero de 2025 comenzó una etapa de trabajo intenso por una Europa segura y próspera para las generaciones futuras.

La presidencia de Polonia apoyó actividades que refuerzan la seguridad europea en sus múltiples dimensiones: externa, interna, informativa, económica, energética, alimentaria y sanitaria.

En lo relativo al Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), la labor principal se centró en dar respuesta a los desafíos actuales de la situación económica y financiera de la UE. Las áreas más im-

portantes en las que se centró la presidencia polaca fueron: agilizar el Mercado Único y reforzar la competitividad de la economía europea, principalmente mediante el impulso de la unión de los mercados de capitales, lo cual fomentará una mayor participación del capital privado en la financiación de la economía y en la transformación ecológica y digital.

Asimismo, se trabajó en la reducción de los precios de la energía y en la disminución de la sobreregulación, así como en los aspectos financieros del fortalecimiento de las capacidades de defensa de la UE y del apoyo a Ucrania, además de en una vertiente de ingresos del presupuesto de la UE que sea equilibrada y eficiente.

La presidencia polaca avanzó en la aplicación del nuevo marco de gobernanza económica, en la legislación sobre servicios financieros, en los expedientes de fiscalidad directa e indirecta, en la reforma de la unión aduanera, así como en la elaboración del presupuesto de la UE para 2026.

Programa específico en el ámbito de la fiscalidad

La Presidencia polaca continuó trabajando en expedientes clave, como el paquete sobre el IVA en la era digital, la modificación de la Directiva sobre Cooperación Administrativa en el ámbito de la Fiscalidad (DCA 9), la revisión de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía, la propuesta sobre precios de transferencia, la actualización de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, la propuesta para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y las negociaciones sobre los acuerdos fiscales de la UE con determinados terceros países. También continuó los trabajos relativos a las negociaciones sobre cooperación fiscal en las Naciones Unidas a partir de los debates entre los Estados miembros de la UE.

Más concretamente, el Consejo:

- a) adoptó el paquete sobre el IVA en la era digital;
- b) adoptó las propuestas sobre el certificado de exención del IVA en formato digital;
- c) alcanzó una orientación general con respecto a la Directiva sobre las normas del IVA relativas a las ventas a distancia de bienes importados y el IVA a la importación en relación con el incentivo al uso de la ventanilla única para las importaciones;
- d) adoptó la Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 9);
- e) adoptó las Conclusiones del Consejo sobre un programa de reordenación y simplificación tributarias que contribuya a la competitividad de la UE;
- f) avanzó en la revisión de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía;
- g) prosiguió las deliberaciones de la propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia, así como los debates en torno a la posible creación de la plataforma sobre la determinación de los precios de transferencia;
- h) siguió debatiendo la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales; y
- i) tomó nota de la información de los servicios de la Comisión relativa a las negociaciones sobre la modificación de los acuerdos de la UE con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza.

El Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) también prosiguió su labor sobre diversas cuestiones incluidas en su mandato actual, como la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, según se indica en su informe semestral². El Consejo efectuó la última actualización de la lista de la UE el 18 de febrero de 2025³.

A continuación, se proporciona información más detallada sobre cuestiones y expedientes específicos.

2. Fiscalidad directa.

2.1. Uso indebido de entidades fantasma.

El 22 de diciembre de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (propuesta «Unshell»)⁴.

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

El análisis técnico de la propuesta comenzó en el primer semestre de 2022 y las delegaciones mantuvieron debates a partir de los textos transaccionales y las notas explicativas elaboradas por las Presidencias consecutivas⁵. Algunas de las cuestiones que más se debatieron fueron las siguientes: las consecuencias fiscales, los vínculos con la legislación nacional contra las prácticas abusivas, las entidades excluidas, la sustancia mínima, la refutación de la presunción y la reducción de la carga administrativa, el certificado de residencia fiscal y el intercambio de información. El Grupo de Alto Nivel proporcionó orientaciones para los trabajos ulteriores sobre las cuestiones pendientes. En principio, la mayoría de las delegaciones apoyó los objetivos de la propuesta, pero expresó la opinión de que, para que se llegue a un acuerdo, serían necesarios nuevos e importantes trabajos técnicos.

En junio de 2024, se presentó a las delegaciones un nuevo planteamiento en relación con la propuesta de Directiva UNSHELL. La Presidencia húngara tradujo este planteamiento en sugerencias concretas de redacción sobre algunos puntos clave, en particular el ámbito de aplicación, las señas distintivas, la obligación de información y el intercambio de información, así como las medidas administrativas. El 26 de noviembre de 2024, el Grupo «Cuestiones Fiscales» examinó estas sugerencias de redacción, las implicaciones prácticas del nuevo planteamiento en términos generales y los ámbitos en los que habría que seguir trabajando. Algunas delegaciones manifestaron que consideraban importante aclarar la relación con la Directiva sobre Cooperación Administrativa. Se insistió en que los siguientes pasos en relación con este expediente deben darse de manera que no den lugar a una carga administrativa excesiva para las empresas y las autoridades tributarias.

Durante la Presidencia polaca, el Consejo aprobó unas Conclusiones por las que se establece un programa de reordenación y simplificación tributarias que contribuya a la competitividad de la UE. Dichas conclusiones incluyen principios de reordenación tributaria que deben respetarse cuando se negocien las propuestas actualmente sobre la mesa. El Grupo de Alto Nivel del 29 de abril de 2025 mencionó la propuesta Unshell como un expediente que podría analizarse desde la perspectiva de los principios de reordenación tributaria.

² ST 9651/25 + ADD 1-10.

³ DO C, C/2025/1473, 28.2.2025.

⁴ ST 15296/21.

⁵ Véase el artículo sobre Fiscalidad en la UE del nº 67 de la revista Zergak.

El 27 de mayo de 2025, el Grupo «Cuestiones Fiscales» mantuvo un cambio de impresiones sobre el expediente, en el que se indicó que podían verse posibles solapamientos entre las señas distintivas en el último texto transaccional y en la DCA 6, lo que podría conllevar el riesgo de que, en virtud de una posible futura Directiva Unshell, se notificara información similar dos veces y, probablemente, mediante sistemas informáticos independientes. Asimismo, los objetivos de la DCA 6, como el refuerzo de la transparencia fiscal y la lucha contra la planificación fiscal abusiva, coinciden con los fines de la propuesta Unshell. Muchas delegaciones eran de la opinión de que los objetivos de la propuesta Unshell podrían conseguirse mediante aclaraciones o modificaciones de las señas distintivas en la DCA 6. En consonancia con el programa de reordenación y simplificación, las delegaciones también destacaron que ninguna solución futura debería crear una carga administrativa indebida. Esto podría volver a someterse a examen una vez que la Comisión finalice sus análisis y presente una posible nueva propuesta legislativa para la DCA. En consecuencia, se planteó que el análisis de la propuesta Unshell no debía proseguir en el Consejo. Este enfoque estaría en consonancia con el concepto de simplificación y reordenación tributarias, y con la idea de evitar cargas administrativas y normativas adicionales para las administraciones y los contribuyentes de los Estados miembros, así como costes de ejecución desproporcionados y la multiplicación de las notificaciones. En términos generales, las delegaciones acogieron favorablemente este enfoque.

2.2. Directiva sobre precios de transferencia.

El 12 de septiembre de 2023, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia⁶, cuyo objetivo esencial es integrar en la legislación de la UE los principios y normas fundamentales en materia de precios de transferencia acordados en el marco de la OCDE.

Tras el primer debate general sobre esta propuesta legislativa durante la Presidencia española, la Presidencia belga puso en marcha un análisis en profundidad de la propuesta de la Comisión en el Grupo «Cuestiones Fiscales». Durante la Presidencia húngara continuaron los debates en el Grupo «Cuestiones Fiscales» y quedó patente que la propuesta legislativa no contaba con apoyo suficiente de los Estados miembros. Una gran mayoría de los Estados miembros no veía posibilidad alguna de seguir avanzando sobre la base de la propuesta de la Comisión en su forma actual. Solo algunos Estados miembros eran partidarios de que prosiguieran los debates técnicos para determinar si existían aspectos de procedimiento relacionados con las normas sobre precios de transferencia susceptibles de armonizarse mediante una Directiva del Consejo.

La Presidencia polaca solicitó a los Estados miembros, en el Grupo «Cuestiones Fiscales», que expusieran sus puntos de vista sobre si se había producido algún cambio en su posición con respecto a una propuesta de Directiva del Consejo. Los debates pusieron de manifiesto que los Estados miembros albergan numerosas dudas, entre ellas, cuestiones fundamentales de principio relativas a esta propuesta legislativa, y que la perspectiva de alcanzar un acuerdo es poco probable. Si bien algunos Estados miembros consideran que varios aspectos de procedimiento relacionados con las normas sobre precios de transferencia podrían regularse mediante una Directiva, no parece factible llegar a un acuerdo sobre esta base. No obstante, los Estados miembros están plenamente a favor del objetivo general de reducir la complejidad, los costes y la carga administrativa tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias en el ámbito los precios de transferencia.

De manera paralela a los debates sobre la propuesta de Directiva del Consejo y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 296, apartado 3, del TFUE, la Presidencia polaca continuó con los debates técnicos en torno a la posibilidad de establecer una plataforma sobre la determinación de los precios de transferencia al margen de una Directiva del Consejo. Estos debates se basaron en el interés y el apoyo que los Estados miembros manifestaron por un método de trabajo diferente entre los Estados miembros, que mantuviera las normas sobre precios de transferencia dentro de su ámbito de competencia y permi-

⁶ ST 12954/23 + ADD1.

tiera proponer, concebir y determinar soluciones consensuales jurídicamente no vinculantes, en consonancia con el marco de la OCDE, a problemas prácticos en el ámbito de los precios de transferencia, con el fin de reducir la complejidad, los costes y la carga administrativa tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias.

A pesar del apoyo general cosechado por la idea de establecer una plataforma sobre la determinación de los precios de transferencia, los Estados miembros han expresado puntos de vista divergentes en lo que respecta a parámetros fundamentales de la plataforma, como su mandato y su estructura, la forma que adoptarían los resultados o el refrendo de su trabajo (resultado final) y la posibilidad de compromiso político para aplicarlos, así como su revisión y su seguimiento. Algunos Estados miembros respaldaron la creación de la plataforma con un mandato general, compromiso político y un mecanismo de revisión o seguimiento, aspectos fundamentales para que la Comisión asegurase la eficacia de la plataforma, pero no se alcanzó ningún acuerdo al respecto.

No obstante, cabe señalar que los Estados miembros presentan buena disposición ante la idea de que la Comisión establezca una plataforma sobre la determinación de los precios de transferencia cuyo funcionamiento se base en el consenso entre los Estados miembros, que estudie cuestiones prácticas relacionadas con los precios de transferencia, de modo que las normas sobre precios de transferencia sigan estando dentro del ámbito de competencia de los Estados miembros, y que elabore y proponga soluciones consensuales jurídicamente no vinculantes, en consonancia con el marco de la OCDE, con el objetivo de reducir la complejidad, los costes y la carga administrativa tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias.

2.3. Directiva relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades.

El 12 de septiembre de 2023, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades (BEFIT, por sus siglas en inglés)⁷, cuyo principal objetivo es desarrollar un marco común del impuesto sobre sociedades para las grandes multinacionales en la UE. Con la propuesta BEFIT, la Comisión retiró las propuestas relativas a una base imponible (consolidada) común del impuesto sobre sociedades (BICIS/BICCIS), que estaban sobre la mesa del Consejo desde 2016 y que se suspendieron debido a las negociaciones a escala mundial sobre la reforma basada en dos pilares (en el contexto del Marco sobre BEPS de la OCDE y el G20), iniciadas de manera paralela.

Los trabajos preparatorios hasta la fecha se resumen en el artículo “Fiscalidad en la UE” del número 68 de la Revista Zergak. Durante la Presidencia polaca, con vistas a seguir avanzando en la política y la legislación en materia fiscal, se decidió centrarse en varias prioridades distintas, a las que se hace referencia en la introducción del presente informe.

En el anterior informe se señala que «algunos Estados miembros acogerían con satisfacción un debate político sobre el BEFIT; sin embargo, se considera que será necesario proseguir previamente la reflexión y el trabajo técnico para determinar los siguientes pasos de estas negociaciones durante la próxima Presidencia. A este respecto, varios Estados miembros también han sugerido la posibilidad de dar prioridad a los debates sobre determinadas partes específicas de la propuesta, como forma de avanzar. Por lo tanto, podría proseguirse el análisis técnico de la propuesta de la Comisión con el objetivo de preparar un debate sobre las posibles medidas».

⁷ ST 12965/23 + ADD1-ADD3.

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

3.1. Código de Conducta de la UE.

El Código de Conducta de la UE (Fiscalidad de las Empresas⁸) es un instrumento de la UE que promueve la competencia fiscal leal, tanto dentro como fuera de la UE.

El Código de Conducta original fue acordado por los ministros de Hacienda en 1997 como instrumento intergubernamental no vinculante desde el punto de vista jurídico. Su finalidad principal era detectar y evaluar medidas fiscales preferentes (es decir, medidas que establecen un nivel de imposición más bajo que el aplicable con carácter general) que pudieran resultar perjudiciales.

Más recientemente, el 8 de noviembre de 2022, el Consejo Ecofin aprobó una revisión del Código de Conducta, en la que se amplía el ámbito de aplicación del código para incluir no solo las medidas fiscales preferentes, sino también las denominadas «características fiscales de aplicación general», que generan oportunidades de doble desimposición o que conllevan el empleo doble o múltiple de ventajas fiscales.

El Código de Conducta revisado, que también establece un procedimiento para la evaluación de estas características, se aplica desde el 1 de enero de 2024 y abarca las características fiscales de aplicación general que se introduzcan después del 1 de enero de 2023.

En virtud del Código de Conducta, los Estados miembros de la UE se comprometen a dismantelar aquellas medidas fiscales vigentes que constituyan competencia fiscal perniciosa y a evitar introducir ese tipo de medidas en el futuro.

3.2. El Grupo «Código de Conducta».

Para evaluar las medidas fiscales que pueden entrar en el ámbito de aplicación del Código de Conducta, en 1998 se creó el Grupo «Código de Conducta» (COCG, por sus siglas en inglés), formado por representantes de alto nivel de los Estados miembros y de la Comisión Europea. Lo preside un representante de un Estado miembro con un mandato de dos años y con la asistencia de la Secretaría General del Consejo (SGC). La actual presidenta electa del COCG es María José Garde, directora general de Fiscalidad del Ministerio de Hacienda de España.

Los Estados miembros también se han comprometido a promover la adopción de principios de buena gobernanza fiscal en terceros países y en territorios donde no se aplican los Tratados de la UE.

Para estimular un cambio positivo en la legislación y las prácticas fiscales fuera de la UE, el Consejo estableció en 2017 la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Los ministros de Hacienda de la UE revisan periódicamente la lista de la UE tras un examen exhaustivo de la aplicación de los compromisos asumidos por todas las jurisdicciones de terceros países que forman parte del proceso. El COCG, con la asistencia de la SGC, lleva a cabo trabajos técnicos, exámenes y evaluaciones de las jurisdicciones de terceros países sobre la base de los criterios de examen y del ámbito geográfico acordado para preparar las revisiones de la lista de la UE. Los servicios de la Comisión asisten al Grupo con los trabajos técnicos preparatorios que sean necesarios.

⁸ <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

3.3. Organización del trabajo.

En la reunión del Grupo del Código de Conducta celebrada el 29 de enero de 2025, los representantes de los Estados miembros renovaron el nombramiento de la Sra. María José Garde como Presidenta del Grupo, de conformidad con las conclusiones del Consejo de 9 de marzo de 1998 sobre la creación del Grupo del Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas), para un segundo mandato bienal que comenzó el 5 de febrero de 2025.

El Grupo del Código de Conducta se reunió los días 29 de enero y 30 de abril de 2025, y el subgrupo se reunió los días 14 y 23 de enero, 27 de febrero y 22 de mayo de 2025.

En la reunión del Grupo del Código de Conducta celebrada el 29 de enero de 2025, la Sra. Dorota Wiszniewska (Polonia) y la Sra. Tatiana König Mortensen (Dinamarca) fueron nombradas Vicepresidentas.

3.4. Procesos de revisión de *Standstill* y *Rollback*.

A mediados de noviembre de 2024 se lanzó una convocatoria para notificaciones de suspensión y reversión de nuevas medidas fiscales preferenciales promulgadas hasta finales de 2024, y los resultados se presentaron en la reunión del COCG del 29 de enero de 2025. Se notificaron los siguientes nuevos regímenes⁹:

- Dinamarca: Deducción de intereses por I+D (DK007)
- Dinamarca: Crédito fiscal reembolsable por costes de I+D (DK008)
- Irlanda: Exención de participación para dividendos extranjeros (IE018)
- Italia: Prórroga del crédito fiscal para inversiones en la Zona Económica Única para el año 2024 (IT025)
- Italia: Prórroga del aumento de la deducción del impuesto sobre la renta por costes laborales relacionados con nuevos empleados con contratos indefinidos (IT027)
- Italia: Crédito fiscal para inversiones en bienes de capital en proyectos de innovación destinados a reducir el consumo energético, denominados «Transición 5.0» (IT028)
- Rumanía: Concesión de una bonificación del 3% del impuesto sobre beneficios anuales (RO014).

PROCESO DE REVISIÓN DEL *STANDSTILL*

El Grupo tomó las siguientes decisiones:

a) Respecto a la Deducción de Intereses por I+D de Dinamarca (DK007)¹⁰, el Grupo acordó que no es necesario evaluar la medida.

b) Respecto al Crédito Fiscal Reembolsable por Gastos de I+D de Dinamarca (DK008)¹¹, el Grupo acordó que no es necesario evaluar la medida.

c) Respecto a la Exención de Participación para Dividendos Extranjeros de Irlanda (IE018)¹², el Grupo acordó que no es necesario evaluar la medida.

d) Respecto a la Prórroga del Aumento de la Deducción del Impuesto sobre la Renta por los costes laborales de los nuevos empleados con contratos indefinidos de Italia (IT027)¹³, el Grupo acordó que no es necesario evaluar la medida.

⁹ Ver descripción general actualizada en 8602/10/20.

¹⁰ 9651/25 ADD 1.

¹¹ 9651/25 ADD 2.

¹² 9651/25 ADD 3.

¹³ 9651/25 ADD 4.

e) Respecto al Crédito Fiscal de Italia para las inversiones en bienes de capital en proyectos de innovación destinados a reducir el consumo energético, denominado «Transición 5.0» (IT028)¹⁴, el Grupo acordó que no es necesario evaluar la medida.

f) En cuanto a la concesión de una bonificación del 3% a Rumania (RO014)¹⁵, el Grupo acordó que no es necesario evaluar la medida.

PROCESO DE REVISIÓN DEL *ROLLBACK*

En cuanto a la medida de desmantelamiento de Croacia para eliminar las características perjudiciales de la Ley de Promoción de Inversiones (HR019) y la Nueva Ley de Promoción de Inversiones (HR020), el Grupo apoyó la evaluación de que la medida de desmantelamiento en su versión modificada es suficiente y adecuada para eliminar las características perjudiciales de las medidas HR019 y HR020¹⁶.

3.5. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales.

Durante los últimos años, algunas de las medidas sujetas a examen se sometieron a seguimiento anual. De acuerdo con la práctica habitual, se espera que los Estados miembros afectados comuniquen al Grupo los datos pertinentes a finales de junio. Durante el primer semestre de 2025, el Grupo examinó los efectos reales de las medidas restantes del ciclo de seguimiento de 2023, que no se habían abordado por falta de datos.

El Grupo tomó las siguientes decisiones:

a) En cuanto a la deducción de intereses ncionales de Chipre (CY020)¹⁷, el Grupo apoyó la evaluación preliminar de que el seguimiento debía continuar y de que se invitaba a las autoridades chipriotas a mejorar la recopilación de datos y a proporcionar la información pertinente.

b) En cuanto a la medida de Chipre sobre el uso de normas de puerto seguro para la financiación intra-grupo (Guía de 2013 sobre actividades intermedias de financiación o concesión de licencias)¹⁸, el Grupo respaldó la evaluación preliminar de que el seguimiento de los años 2019, 2020 y 2021 puede finalizar, en particular considerando que la medida en cuestión se derogó el 1 de enero de 2022.

c) En cuanto a la medida de Polonia sobre el uso de normas de puerto seguro para la financiación intra-grupo (Guía de 2013 sobre actividades intermedias de financiación o concesión de licencias)¹⁹, el Grupo respaldó la conclusión preliminar de que, entre 2019 y 2022, esta medida no parece haber afectado de manera significativa a la ubicación de las empresas entre los Estados miembros y que el seguimiento debería continuar durante un año más, y si la tendencia se mantiene estable, el seguimiento podría finalizar después de que se comuniquen al Grupo los datos correspondientes al año fiscal 2023.

Otras líneas de trabajo

Informe especial n.º 27/2024 del Tribunal de Cuentas Europeo: Lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades

El Grupo examinó las recomendaciones del informe del Tribunal de Cuentas Europeo pertinentes para su mandato y sus operaciones, y acordó iniciar los trabajos para abordarlas, en concreto, mediante la re-

¹⁴ 9651/25 ADD 5.

¹⁵ 9651/25 ADD 6.

¹⁶ 9651/25 ADD 7.

¹⁷ 9651/25 ADD 8.

¹⁸ 9651/25 ADD 9.

¹⁹ 9651/25 ADD 10.

visión de la Guía sobre la Reversión y el desarrollo de la Guía sobre las normas de derechos adquiridos. El subgrupo se encargó del debate técnico e informará al Grupo principal.

Próximos pasos en relación con los incentivos fiscales basados en el gasto (criterio 2)

El Grupo acordó mantener un debate preliminar sobre la aplicación del requisito de nexo a los incentivos fiscales basados en el gasto en las Zonas Económicas Especiales, con vistas a promover la competitividad en la Unión.

3.6. Lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos tributarios.

A. ACTUALIZACIÓN DE LA LISTA DE LA UE DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS A EFECTOS TRIBUTARIOS

En sus conclusiones del 10 de diciembre de 2024²⁰, el Consejo (ECOFIN) reconoció el impacto positivo del Código de Conducta y los esfuerzos del Grupo para mitigar las prácticas fiscales perniciosas, contribuyendo a la reducción de los regímenes fiscales preferenciales tanto dentro de la UE como a nivel mundial. El Consejo acogió con satisfacción los avances logrados por el Grupo del Código de Conducta en la revisión de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores en octubre de 2024 y animó al Grupo a mantener un diálogo eficaz con los países y territorios, así como un seguimiento y una evaluación, para apoyar su cumplimiento de los criterios de inclusión en la lista de la UE y el cumplimiento de sus compromisos dentro del plazo acordado.

El Consejo valoró positivamente la revisión de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores en febrero de 2025 e invitó al Grupo a proseguir el diálogo eficaz con los países y territorios, para que sigan cumpliendo sus respectivos compromisos y los criterios de inclusión en la lista de la UE, de conformidad con los plazos acordados del Anexo II.

El Consejo acogió con satisfacción la adaptación por parte del Grupo del futuro seguimiento del criterio 1.2 en el contexto del nuevo marco de seguimiento y revisión del Foro Global sobre transparencia fiscal; reconoció el seguimiento continuo de las jurisdicciones pertinentes con tributación nula o nominal sobre los avances en la implementación del marco jurídico de los Vehículos de Inversión Colectiva (IVC) en virtud del criterio 2.2; reconoció la extensión de la aplicación del criterio 3.2 a las jurisdicciones que se adhirieron al Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) a partir del 1 de enero de 2018; y reconoció la solicitud de compromiso de las jurisdicciones afectadas.

El Consejo acogió con satisfacción el trabajo sobre los indicadores de selección adecuados para futuras modificaciones del ámbito geográfico de la lista de la UE e instó al Grupo a continuar la labor para incorporar la titularidad real como cuarto criterio de transparencia.

El COCG continuó la interacción y el diálogo con las jurisdicciones pertinentes para evaluar los avances recientes y el cumplimiento de sus compromisos, con vistas a la actualización periódica de la lista de la UE. La preparación de la última revisión de la lista tuvo lugar en la reunión del subgrupo celebrada los días 14 y 23 de enero de 2025 y se finalizó en la reunión del COCG del 29 de enero de 2025. La lista actualizada de la UE de jurisdicciones no cooperativas fue aprobada por el Consejo el 18 de febrero de 2025²¹ y publicada en el Diario Oficial el 28 de febrero de 2025²².

Tras la actualización, la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales (Anexo I) incluye 11 jurisdicciones: Anguila, Fiya, Guam, Palaos, Panamá, Federación de Rusia, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu.

²⁰ 16770/24.

²¹ 6322/25.

²² OJ C 2025/1473, 28.2.2025, páginas 1-4.

La mayoría de las jurisdicciones incluidas en la lista lograron avanzar en uno o más de los criterios de inclusión, pero siguen figurando en al menos otro criterio. Anguila y Panamá se comprometieron a mejorar su cumplimiento del criterio 1.2 sobre el intercambio de información previa solicitud. Las entradas sobre Samoa Americana, Guam y las Islas Vírgenes Estadounidenses en el Anexo I se actualizaron en relación con el criterio 3, tras la conclusión del COCG de que los cuatro estándares mínimos BEPS no son actualmente relevantes para los tres territorios estadounidenses.

También se observan avances positivos en el estado de los compromisos (Anexo II de las conclusiones pertinentes). Dos jurisdicciones, Costa Rica y Curazao, cumplieron sus compromisos al abordar las deficiencias en su sistema de intercambio automático de información tributaria y fueron eliminadas del Anexo II. Asimismo, Brunéi Darussalam se comprometió a modificar o abolir su régimen de exención de ingresos de fuente extranjera antes del 31 de diciembre de 2025, compromiso que se incluyó en el Anexo II.

Turquía permanece en el Anexo II para el criterio 1.1 (intercambio automático de información) ya que aún no está en plena consonancia con los compromisos según las conclusiones del Consejo (ECOFIN) de 22 de febrero de 2021, 5 de octubre de 2021, 24 de febrero de 2022, 4 de octubre de 2022, 14 de febrero de 2023, 17 de octubre de 2023, 20 de febrero de 2024, 8 de octubre de 2024 y 18 de febrero de 2025. Se espera que Turquía inicie o continúe el trabajo técnico sobre el intercambio efectivo de datos con todos los Estados miembros para cumplir las normas internacionales acordadas y cumplir plenamente con los requisitos mencionados en las conclusiones del Consejo (ECOFIN) anteriormente mencionadas.

B. SEGUIMIENTO DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS COMPROMISOS ASUMIDOS POR LAS JURISDICCIONES

Visión general

A febrero de 2025, el Grupo seguía supervisando la implementación de un total de 11 compromisos²³ asumidos a alto nivel político por 11 jurisdicciones²⁴. Estos compromisos se recogen en el Anexo II de las conclusiones del Consejo:

Criterio	Número de jurisdicciones comprometidas
1.1	1
1.2	7
2.1	2
3.2	1

Los compromisos pendientes sobre el intercambio automático de información, el intercambio de información previa solicitud y la aplicación de las normas mínimas del informe país por país se detallan en las secciones dedicadas a los criterios 1.1, 1.2 y 3.2, respectivamente, y en las entradas correspondientes a las jurisdicciones enumeradas en el Anexo I.

²³ Esta cifra suma el número de compromisos por jurisdicciones bajo cada criterio (ver tabla).

²⁴ Anguila, Antigua y Barbuda, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Brunei Darussalam, Eswatini, Panamá, Seychelles, Türkiye, Vanuatu, Vietnam.

Además, dos jurisdicciones aún deben dismantelar dos regímenes fiscales perniciosos en virtud del criterio 2.1²⁵. Puede encontrarse un resumen detallado en la recopilación²⁶ de regímenes y medidas preferenciales examinados por el COCG en virtud de los criterios 2.1 y 2.2.

Diálogo político y procedimental

La Presidenta del COCG continuó manteniendo diálogos políticos y procedimentales con las organizaciones internacionales y jurisdicciones pertinentes, cuando fue necesario.

La Presidenta recibió varias cartas de jurisdicciones y también mantuvo reuniones presenciales y videoconferencias de alto nivel político con varias de ellas. Se mantuvo informadas a las delegaciones sobre estas interacciones, y el Grupo aprobó las cartas de respuesta firmadas por la Presidenta.

C. CUESTIONES DE DETECCIÓN Y ALCANCE

Nuevo criterio 1.4 sobre información sobre la titularidad real

En sus conclusiones del 10 de diciembre de 2024, el Consejo (ECOFIN) pidió al Grupo que continuara trabajando para incorporar la titularidad real como cuarto criterio de transparencia.

Criterio 2.1 Regímenes bajo monitoreo FHTP

En 2024, el Foro sobre Prácticas Tributarias Perjudiciales (FHTP, por sus siglas en inglés) evaluó varios regímenes fiscales preferenciales en jurisdicciones que habían asumido compromisos con el Grupo del Código de Conducta. En el caso de Eswatini, el FHTP concluyó que el régimen modificado de "Zonas Económicas Especiales" no es perjudicial, sujeto a la adopción de la legislación definitiva; Eswatini permaneció en el Anexo II tras la actualización de la lista de la UE en febrero de 2025. Fiji permanece en el Anexo I, ya que un régimen perjudicial aún está en revisión y otro permanece sin modificar. En el caso de Trinidad y Tobago, el FHTP concluyó que el régimen de "Zonas de Libre Comercio" se había abolido y que el nuevo régimen de "Zonas Económicas Especiales" no era perjudicial para las actividades no relacionadas con la propiedad intelectual; sin embargo, la jurisdicción permanece en el Anexo I debido a otras cuestiones pendientes de resolución.

En la reunión del 30 de abril de 2025, el Grupo mantuvo un intercambio inicial de opiniones sobre el posible impacto de la metodología revisada del FHTP para las revisiones de los regímenes y la frecuencia de los procesos de seguimiento en su labor. El debate continuará a la luz de las discusiones de seguimiento sobre el asunto en el FHTP.

Criterio 2.1 (Regímenes de exención de ingresos de fuentes extranjeras)

En octubre de 2019, el Consejo Ecofin aprobó orientaciones sobre los regímenes de exención de ingresos de fuentes extranjeras (FSIE) en el marco del ejercicio de inclusión en la lista de la UE (criterio 2.1). Esta guía reconoce que los regímenes FSIE son un enfoque legítimo para prevenir la doble imposición, pero identifica elementos potencialmente dañinos que podrían estar presentes en dichos regímenes.

En diciembre de 2019, la Presidenta del COCG escribió a trece jurisdicciones para informarles que se había identificado un régimen de este tipo en su jurisdicción. Los servicios de la Comisión hicieron un seguimiento con un cuestionario a nueve jurisdicciones en febrero de 2020 con una fecha límite del 20 de marzo de 2020 para responder. Se acordó examinar cuatro jurisdicciones en una etapa posterior.

²⁵ "Las 'zonas económicas especiales' de Eswatini y el 'régimen de exención de ingresos perjudiciales de fuente extranjera' de Brunei Darussalam.

²⁶ 6430/23.

Todas las jurisdicciones contactadas respondieron al cuestionario. Los servicios de la Comisión analizaron las respuestas y realizaron el seguimiento cuando fue necesario. Sobre esta base, la Comisión preparó una visión general del trabajo realizado hasta el momento, así como informes de progreso específicos por país.

El 19 de mayo de 2021, la COCG acordó enviar cartas a seis jurisdicciones de las cuales la COCG buscaría compromisos para derogar o modificar sus regímenes dañinos de FSIE. Cinco jurisdicciones respondieron y confirmaron su compromiso de abolir o modificar sus regímenes²⁷. Una jurisdicción no expresó el compromiso solicitado²⁸. Las tres jurisdicciones restantes²⁹ se consideraron conformes con los criterios de inclusión en la lista de la UE. Una jurisdicción³⁰ reformó su régimen FSIE antes de finales de 2022, con efecto a partir del 1 de enero de 2023.

Durante los exámenes técnicos de las reformas del FSIE, fue necesario aclarar el lenguaje de la Guía sobre el FSIE en ciertos aspectos, en particular sobre el tratamiento fiscal de las ganancias de capital. Tras esta aclaración de la Guía sobre los regímenes FSIE en diciembre de 2022³¹, el Grupo decidió conceder a las dos jurisdicciones afectadas³² tiempo adicional para modificar su legislación relativa al tratamiento fiscal de las ganancias de capital, es decir, para finales de 2023, con efecto a partir del 1 de enero de 2024.

En su reunión del 7 de febrero de 2024, la COCG acordó otorgar tiempo adicional a Malasia hasta el 31 de marzo de 2024 para completar la reforma de su régimen FSIE, considerando el progreso sustancial realizado por la jurisdicción. Malasia adoptó legislación primaria en diciembre de 2023 con efecto a partir del 1 de enero de 2024, introduciendo un impuesto sobre las ganancias de capital de fuente extranjera. Malasia adoptó en marzo de 2024 legislación secundaria y directrices que eximen del impuesto a las ganancias de capital de origen extranjero para entidades que cumplan requisitos de sustancia económica y el subgrupo las evaluó positivamente en su reunión del 24 de abril de 2024, sujeta a la adopción de dos modificaciones. La jurisdicción adoptó estas dos modificaciones el 26 de abril de 2024 de acuerdo con los requisitos del COCG. Desde que se completó la reforma del régimen FSIE, la referencia a Malasia se eliminó del Anexo II durante la actualización de la lista de la UE en octubre de 2024.

Además, se determinó que Brunéi Darussalam mantenía un régimen de FSIE perjudicial, que carece de requisitos sobre sustancias y normas contra el abuso. A petición del Grupo en noviembre de 2024, Brunéi se comprometió, a alto nivel político, en enero de 2025 a modificar o abolir dicho régimen. Este compromiso se registró en el Anexo II durante la actualización de la lista de la UE de febrero de 2025.

Proceso de Seguimiento de Requerimientos de Sustancia Económica para Fondos de Inversión Colectiva (CIVs) bajo el criterio 2.2

En mayo de 2018, el COCG acordó una Orientación técnica sobre los requisitos de sustancia para los fondos de inversión colectiva (CIV) que da efecto a un tratamiento distintivo para los CIV, en términos de requisitos de sustancia económica, en el Documento de alcance sobre el criterio 2.2.

En septiembre de 2018, el Grupo encontró que cuatro jurisdicciones (Bahamas, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán) en el alcance del proceso de listado de la UE tenían un sector de fondos "relevante". Posteriormente, el Grupo solicitó a estas jurisdicciones que reformaran el marco de sus fondos de acuerdo con la Orientación técnica³³. Las reformas, aprobadas por el Grupo, entraron en vigor

²⁷ Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Qatar y Uruguay.

²⁸ Panamá.

²⁹ Maldivas, Nauru y Singapur.

³⁰ Uruguay.

³¹ Doc. 14674/22.

³² Hong Kong y Malasia.

³³ Bahamas, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán.

en estas jurisdicciones en 2020, es decir, un año más tarde que otros requisitos de sustancia económica (requisitos de sustancia general).

En mayo de 2022, el Grupo inició un seguimiento anual específico de la implementación del marco mejorado sobre CIV por parte de las cuatro jurisdicciones afectadas sobre la base de un cuestionario específico. Dado que los CIV están fuera del ámbito de aplicación de la norma FHTP, dicho seguimiento estaría a cargo íntegramente del Grupo con la asistencia técnica de la Comisión.

Para el primer período relevante de monitoreo de CIV, para los años 2020, 2021 y parcialmente 2022, el Grupo reconoció los esfuerzos sustanciales realizados por todas las jurisdicciones involucradas. Las recomendaciones se dirigieron a tres de las cuatro jurisdicciones.

Además, en agosto de 2023 el Grupo acordó un cuestionario actualizado para el segundo año de seguimiento (2023). Las conclusiones se debatieron en la reunión del 22 de noviembre de 2023 con vistas a dirigir recomendaciones actualizadas a las jurisdicciones afectadas.

En la reunión del 8 de noviembre de 2024, el subgrupo apoyó la propuesta de la Comisión de comunicar a tres jurisdicciones³⁴ la necesidad de abordar las recomendaciones blandas en las áreas afectadas, que serán revisadas por el COCG en el contexto del cuarto (2025) año de seguimiento.

Proceso de Monitoreo de Requisitos de Sustancia Económica para asociaciones bajo el criterio 2.2

En mayo de 2020, el Grupo evaluó cómo las diferentes jurisdicciones 2.2 tratan a las sociedades en su legislación sobre sustancia económica. Los resultados confirmaron que sólo cinco jurisdicciones 2.2 incluían todas las asociaciones relevantes en el alcance de su legislación sobre sustancia económica³⁵. El Grupo pidió a las jurisdicciones 2.2 en las que este no era el caso³⁶ que ampliaran el alcance de su legislación sobre sustancia económica a las asociaciones relevantes antes de junio de 2021, con efecto a partir del 1 de julio de 2021.

En mayo de 2023, el Grupo acordó un proceso de seguimiento anual para garantizar una aplicación adecuada del requisito de sustancia económica para las asociaciones a lo largo del tiempo. El primer año de seguimiento (2023) se refiere a información/datos y medidas de cumplimiento adoptadas por jurisdicciones 2.2 desde el 1 de julio de 2021 al 31 de diciembre de 2022.

Tras la coordinación con la Secretaría del FHTP y con miras a facilitar el proceso para las jurisdicciones pertinentes, se acordó distribuir un cuestionario dirigido a las asociaciones como anexo al cuestionario sobre la implementación de requisitos de sustancia económica para las empresas y seguir la misma línea temporal.

Los resultados del primer año de monitoreo revelaron que la mayoría de las jurisdicciones pertinentes aún no estaban en condiciones de proporcionar datos concretos sobre la aplicación de los requisitos de sustancia económica a las sociedades colectivas. En su reunión del 7 de febrero de 2024, el COCG acordó abordar únicamente las recomendaciones indirectas en los casos en que se hubieran identificado deficiencias³⁷.

³⁴ Bahamas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán.

³⁵ Las Bahamas, Bahrein, la República de las Islas Marshall, las Islas Turcas y Caicos y los Emiratos Árabes Unidos.

³⁶ Anguila, Barbados, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Isla de Man y Jersey.

³⁷ Anguila, Bahamas, Barbados, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Jersey, Isla de Man y las Islas Turcas y Caicos.

En sus reuniones del 14, 23 y 29 de enero de 2025, el COCG analizó la información y los datos proporcionados por las jurisdicciones pertinentes para el segundo año de monitoreo. El COCG acordó abordar las recomendaciones indirectas en cuatro de las nueve jurisdicciones involucradas.

Implementación del criterio 3.2

En 2019, el Grupo acordó un enfoque general para evaluar el cumplimiento del criterio 3.2 sobre informes país por país (CbCR³⁸, por sus siglas en inglés), en particular para los primeros en adoptar el estándar mínimo sobre CbCR, es decir, jurisdicciones que se unieron al Marco Inclusivo antes de finales de 2017.

En octubre y noviembre de 2021, el Grupo del Código de Conducta discutió y acordó la evaluación de las jurisdicciones relevantes para el cumplimiento del criterio 3.2, con base en el Informe de Revisión por Pares de 2021 del Marco Inclusivo BEPS sobre CbCR y evaluaciones adicionales de las relaciones bilaterales de intercambio de CbCR con los Estados miembros de la UE. Se solicitó a once jurisdicciones con deficiencias identificadas en CbCR que asumiesen compromisos para abordar estas deficiencias a tiempo para que se reflejasen en el informe de revisión por pares del Marco Inclusivo de 2023 sobre CbCR. Estos compromisos se registraron en la actualización de la lista de la UE en febrero de 2022.

Tras la publicación del último informe de revisión por pares del Marco Inclusivo sobre CbCR el 4 de octubre de 2022, el Grupo del Código de Conducta decidió en su reunión del 24 de octubre de 2022 eliminar a Barbados, a las Islas Vírgenes Británicas y a Túnez del Anexo II para el criterio 3.2 y eliminar la referencia al criterio 3.2 en la entrada de las Bahamas en el Anexo I, en la actualización de la lista de la UE en febrero de 2023.

El 25 de septiembre de 2023, el Marco Inclusivo publicó su informe de revisión por pares de 2023 sobre el CbCR. En su reunión del 3 de octubre de 2023, el Grupo del Código de Conducta evaluó los resultados de las revisiones por pares del Marco Inclusivo para las jurisdicciones restantes con compromisos pendientes sobre el criterio 3.2. En 2023, el Marco Inclusivo ya no dirigió ninguna recomendación general a Belice, Israel, Montserrat, Panamá y Tailandia. Estas jurisdicciones también habían tomado las medidas necesarias para poder intercambiar eficazmente informes país por país con todos los Estados miembros de la UE. Como resultado, el Grupo consideró cumplidos sus compromisos sobre el criterio 3.2 y recomendó eliminar las referencias a estas jurisdicciones con respecto al criterio 3.2 de los Anexos pertinentes. Trinidad y Tobago no cumplió su compromiso sobre CbCR dentro del plazo acordado. En consecuencia, el Grupo recomendó actualizar la entrada sobre Trinidad y Tobago en el Anexo I para incluir una referencia al criterio 3.2.

En sus reuniones del 23 de noviembre de 2022, 3 de octubre de 2023 y 22 de noviembre de 2023, el Grupo del Código de Conducta consideró la implementación del estándar CbCR por parte de otras jurisdicciones dentro del alcance del criterio 3.2, que no se consideraron deficientes en 2021, así como la situación en relación con las jurisdicciones relevantes a las que no se ha aplicado el criterio 3.2 hasta el momento, ya que se unieron al Marco Inclusivo del BEPS el 1 de enero de 2018 o después. El Grupo acordó ampliar el alcance del criterio 3.2 a las jurisdicciones relevantes de este grupo.

En su reunión del 22 de noviembre de 2023, el Grupo decidió iniciar el proceso preguntando a las jurisdicciones dentro del alcance de la lista de la UE que se han unido al Marco Inclusivo BEPS desde el 1 de enero de 2018, excepto aquellas que han implementado completamente el estándar global sobre CbCR, u optaron por no participar en 2023 del proceso de revisión por pares de la Acción 13 de BEPS, para obtener información sobre las UPE (Entidad matriz última) residentes de grupos de empresas multinacionales con ingresos de grupo consolidado por encima del umbral de presentación de informes CbCR.

³⁸ Country by Country Report

El 24 de abril de 2024 el subgrupo fue informado sobre las respuestas proporcionadas por las 18 jurisdicciones, las cuales recibieron cartas informativas sobre la futura aplicación del criterio 3.2.

Tras la publicación de las revisiones por pares del Marco Inclusivo sobre informes CbCR en septiembre de 2024, el Grupo hizo balance de los resultados de las revisiones por pares para jurisdicciones que se han adherido al Marco Inclusivo BEPS a partir del 1 de enero de 2018. El Grupo también evaluó el estado de las relaciones bilaterales de intercambio para CbCR de estas jurisdicciones con los Estados miembros de la UE y la presencia de UPE residentes de grupos de Entidades multinacionales por encima del umbral de declaración de 750 millones de euros en ellas.

Sobre esta base, el COCG decidió el 20 de noviembre de 2024 solicitar compromisos sobre el criterio 3.2 de las jurisdicciones con una o más recomendaciones generales pendientes en el informe sobre el Marco Inclusivo de 2024 y una o más UPE residentes en 2022 o 2023. Se pedirá a las jurisdicciones de esta categoría que aún no hayan activado relaciones para intercambios CbCR con todos los Estados miembros de la UE que se comprometan a abordar también esta cuestión. Los compromisos serán registrados en el Anexo II en la actualización de la lista de la UE en octubre de 2025. Las deficiencias deberán subsanarse a tiempo para que queden reflejadas en el informe de revisión por pares del Marco Inclusivo de 2026 sobre CbCR.

Además, el COCG decidió empezar a supervisar anualmente, a partir de 2025, todas las jurisdicciones del Marco Inclusivo a las que el COCG aún no haya pedido compromisos sobre el criterio 3.2 debido a su no pertinencia o a su no participación en el proceso de revisión por pares en 2024 o en años anteriores, con el fin de comprobar si las exenciones concedidas anteriormente siguen estando justificadas.

En su reunión del 30 de abril de 2025, el Grupo apoyó la supervisión de la existencia de entidades matrices últimas incluidas en el ámbito de aplicación en las jurisdicciones miembros del Instrumento de Cambio BEPS, previamente exentas del criterio 3.2 por el COCG, y acordó enviar cartas informativas a aquellas de estas jurisdicciones que hayan recibido recomendaciones durante el proceso de revisión por pares de la Acción 13 del Instrumento. Se solicitó información sobre las UPE residentes de las EMN incluidas en el umbral de notificación del Instrumento de Cambio BEPS en 2024 a diecisiete jurisdicciones con una o más recomendaciones generales del Instrumento de Cambio BEPS en 2024 y sin activar los intercambios de informes país por país con los Estados miembros de la UE.

4. Impuesto sobre el valor añadido.

4.1. El IVA en la era digital.

El 8 de diciembre de 2022, la Comisión presentó su paquete «Normas del IVA en la era digital», que contiene tres propuestas:

- una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital³⁹;
- una propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital⁴⁰; y

³⁹ ST 15841/22.

⁴⁰ ST 15842/22.

– una propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA⁴¹.

El paquete tiene tres objetivos. En primer lugar, pretende modernizar las obligaciones de notificación a efectos del IVA mediante la introducción de requisitos de notificación digital basados en la facturación electrónica. En segundo lugar, se propone abordar los retos de la economía de plataformas actualizando las normas aplicables en materia de IVA. Y, en tercer lugar, pretende hacer frente a la carga administrativa avanzando hacia un registro único a efectos del IVA.

El 5 de noviembre de 2024, el Consejo Ecofin alcanzó un acuerdo sobre esta propuesta transaccional, consistente en una orientación general sobre la Directiva modificativa, un acuerdo político sobre el Reglamento modificativo y un acuerdo político sobre el Reglamento de Ejecución modificativo. El Consejo decidió también volver a consultar al Parlamento Europeo sobre la Directiva. El Parlamento Europeo emitió un nuevo dictamen el 18 de febrero.

El 11 de marzo de 2025, el Consejo adoptó formalmente el paquete de medidas⁴². Los actos jurídicos pertinentes se publicaron en el Diario Oficial el 25 de marzo de 2025⁴³.

4.2. Normas del IVA aplicables a las ventas a distancia de bienes importados y al IVA sobre las importaciones.

El 17 de mayo de 2023, la Comisión publicó un paquete de propuestas en el marco de una reforma amplia y general de la unión aduanera, acompañado de una Comunicación titulada: «Reforma aduanera: impulsar la unión aduanera a un nuevo nivel»⁴⁴. Dicho paquete incluía también una propuesta relativa al impuesto sobre el valor añadido, en particular una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA relativas a los sujetos pasivos que facilitan las ventas a distancia de bienes importados y a la aplicación del régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países y los regímenes especiales de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones («Directiva sobre ventas a distancia de bienes importados y liquidación del IVA sobre las importaciones»)⁴⁵.

Uno de los objetivos de la reforma aduanera es hacer frente al aumento drástico de los volúmenes comerciales, impulsado en gran medida por el extraordinario crecimiento del comercio electrónico, que genera un número en constante aumento de pequeños paquetes de mercancías de escaso valor. A esas dificultades se añaden los casos de infravaloración y fraccionamiento deliberado de los envíos para mantener su valor por debajo de 150 EUR, con el fin de eludir los derechos de aduana. Por ello, las propuestas de reforma tienen como propósito eliminar la exención aduanera para las mercancías por un valor máximo de 150 EUR e introducir un nuevo sistema arancelario para los envíos de escaso valor con cuatro categorías.

En la actualidad, este máximo de 150 EUR existe también para la aplicación de la disposición relativa al régimen del sujeto pasivo considerado proveedor, así como al recurso a la ventanilla única para las importaciones (IOSS); su aplicación se limita a las ventas a distancia de bienes importados que no superen los 150 EUR. La propuesta sobre el IVA que figura en el paquete tiene por objeto eliminar este máximo

⁴¹ ST 15843/22.

⁴² ST 6304/25.

⁴³ DO L, 2025/516, 25.3.2025, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2025/516/oj>; DO L, 2025/517, 25.3.2025, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2025/517/oj>; DO L, 2025/518, 25.3.2025, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2025/518/oj

⁴⁴ ST 9622/23.

⁴⁵ ST 9638/23.

también a efectos de la IOSS, con el fin de armonizar las normas aduaneras y de IVA relativas al comercio electrónico.

Además, al no haber apoyo a un recurso obligatorio a la IOSS en las negociaciones del paquete sobre el IVA en la era digital, se desarrolló una solución alternativa durante las Presidencias española y belga para incentivar el recurso a la IOSS, en particular haciendo que el proveedor o el sujeto pasivo considerado proveedor, esté sujeto al IVA a la importación en los Estados miembros de destino final de los bienes (lo que implica que los (considerados) proveedores tendrían que registrarse por separado en cada Estado miembro en el que operen si no utilizan la IOSS).

Debido a los estrechos vínculos entre esta solución de incentivación y la reforma del código aduanero de la Unión, se decidió debatir las disposiciones pertinentes en el contexto de la propuesta sobre el IVA en la reforma aduanera. En cuatro reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales», la Presidencia húngara siguió perfeccionando la solución, con la inclusión de medidas para garantizar en mayor medida el pago del IVA a la importación y una medida alternativa que permitiría a los Estados miembros, en casos excepcionales, permitir al cliente pagar el IVA a la importación, y debatió la supresión del umbral de 150 EUR para la IOSS.

Durante las negociaciones, se sugirió hacer extensiva la definición de «ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países» a las entregas procedentes de depósitos aduaneros, con el fin de situar al mismo nivel —en lo que respecta a la posibilidad de utilizar la IOSS a efectos del IVA— las entregas que llegan en paquetes sueltos y las que llegan a granel a depósitos aduaneros para la venta a los consumidores. Dados los posibles beneficios que esta sugerencia podría suponer para el control aduanero, la Presidencia húngara la incluyó en su texto transaccional del proyecto de Directiva sobre ventas a distancia de bienes importados y liquidación del IVA sobre las importaciones.

La supresión del valor máximo de 150 EUR y la extensión a los depósitos aduaneros están estrechamente relacionadas con la reforma aduanera y deberán debatirse a la luz de las decisiones políticas adoptadas durante las negociaciones de dicho paquete legislativo. Sin embargo, no existe tal relación entre la reforma aduanera y las medidas de incentivo a la IOSS. En esencia, el enfoque alternativo solo sustituye las disposiciones del paquete de medidas sobre el IVA en la era digital que habrían establecido la obligatoriedad de la IOSS. Al alentar de manera adicional la declaración periódica del IVA en lugar de la liquidación y el pago en la frontera, las medidas de incentivo a la IOSS simplificarían la recaudación del IVA. Además, dado que las medidas desalentarán rotundamente el incumplimiento, la Presidencia polaca expresó la opinión de que estas medidas son necesarias y deseables por motivos estrictamente relacionados con el IVA. Asimismo, la adopción de las medidas aportaría claridad sobre el marco del IVA aplicable en las negociaciones de la reforma del Código Aduanero de la Unión.

A tal fin, la Presidencia polaca redactó un proyecto con las disposiciones que debían adoptarse por separado, así como una Declaración para que constara en el acta del Consejo, según la cual el Consejo seguiría trabajando en los demás elementos del proyecto de Directiva. Este enfoque contó asimismo con el apoyo de la Comisión. En paralelo, la Presidencia también organizó un debate de orientación sobre una serie de posibles medidas para reforzar la solidez de la IOSS con vistas a una posible ampliación de su ámbito de aplicación en el futuro.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel, casi todas las delegaciones apoyaron un texto transaccional revisado que contenía únicamente las disposiciones sobre el incentivo. Algunas delegaciones aún mantuvieron reservas. Para responder a las preocupaciones de estas delegaciones, la Presidencia introdujo una serie de cambios en el texto transaccional y en el proyecto de declaración del Consejo.

Sobre esta base, el 13 de mayo de 2025, el Consejo Ecofin alcanzó una orientación general con respecto al texto⁴⁶. El Consejo también ha decidido consultar al Parlamento Europeo sobre el texto con vistas a su adopción, con sujeción a su formalización por los juristas-lingüistas.

4.3. Certificado de exención del IVA en formato digital.

El 8 de julio de 2024, la Comisión publicó dos propuestas con objeto de sustituir el actual certificado de exención del IVA en papel por un certificado de exención del IVA en formato digital:

- una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al certificado de exención del impuesto sobre el valor añadido en formato digital y
- una propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta al certificado de exención del impuesto sobre el valor añadido en formato digital.

La propuesta de modificación de la Directiva sobre el IVA crea las condiciones jurídicas para el desarrollo del certificado en formato digital por parte de la Comisión mediante medidas de ejecución, mientras que la propuesta de modificación del Reglamento de Ejecución prevé el uso alternativo de certificados tanto en papel como digitales durante una fase transitoria.

El 10 de diciembre de 2024, el Consejo Ecofin alcanzó un acuerdo político sobre el paquete y, el 18 de febrero de 2025, el Consejo lo adoptó formalmente⁴⁷. Los actos jurídicos se publicaron en el Diario Oficial el 28 de febrero de 2025⁴⁸.

5. Impuestos especiales.

5.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía.

El 14 de julio de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición)⁴⁹ (en lo sucesivo, «propuesta de DFE»).

La propuesta de DFE forma parte del paquete de medidas «Objetivo 55»⁵⁰, que tiene por finalidad posibilitar el cumplimiento de los ambiciosos objetivos de la UE: reducir las emisiones en al menos un 55 % para 2030, con respecto a los niveles de 1990, y lograr la neutralidad climática a más tardar en 2050. El paquete consta de un conjunto de propuestas interrelacionadas, todas ellas orientadas hacia el mismo objetivo: garantizar una transición justa, competitiva y ecológica de aquí a 2030 y más allá.

La propuesta de DFE persigue los siguientes objetivos:

a) ofrecer un marco adaptado que contribuya a los objetivos de la UE para 2030 y a la consecución de la neutralidad climática de aquí a 2050 en el contexto del Pacto Verde Europeo; a tal fin, es preciso armonizar la imposición de los productos energéticos y de la electricidad con las políticas de la UE en

⁴⁶ ST 8710/25.

⁴⁷ ST 5431/25.

⁴⁸ DO L, 2025/425, 28.2.2025, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2025/425/oj>; DO L, 2025/428, 28.2.2025, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2025/428/oj.

⁴⁹ ST 10872/21.

⁵⁰ ST 10849/21.

materia de energía, medio ambiente y clima, y contribuir así los esfuerzos de la UE por reducir las emisiones;

b) proporcionar un marco que preserve y mejore el mercado interior de la UE mediante la actualización del ámbito de aplicación de los productos energéticos y de la estructura de los tipos impositivos, y a través de la racionalización del uso de las exenciones y reducciones fiscales por parte de los Estados miembros; y

c) mantener la capacidad de generar ingresos para los presupuestos de los Estados miembros.

El 17 de junio de 2022, el Consejo (Ecofin) tomó nota del informe de situación de la Presidencia relativo a la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de la Energía⁵¹. El 6 de diciembre de 2022, el Consejo (Ecofin) mantuvo un debate de orientación sobre dicha propuesta y proporcionó una orientación⁵² política sobre la manera de avanzar. En general, los ministros apoyaron el planteamiento más flexible de la Presidencia y pidieron que se hallaran soluciones a las cuestiones pendientes. Teniendo en cuenta las orientaciones políticas, ha proseguido el análisis técnico.

A partir de los avances realizados por las Presidencias anteriores, la Presidencia polaca ha proseguido los trabajos de revisión de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía. El expediente se ha analizado en las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» de los días 30 de enero, 1 de abril y 20 de mayo de 2025.

Durante el primer semestre de 2025, la Presidencia ha elaborado tres textos transaccionales completos, teniendo en cuenta los resultados de los debates mantenidos en las reuniones del Grupo. El más reciente de esos textos se presentó al Grupo «Cuestiones Fiscales» el 20 de mayo⁵³. Además, la Presidencia ha elaborado varias notas explicativas en las que analiza determinadas disposiciones de la Directiva, lo que ha facilitado los debates y ha contribuido a avanzar hacia la resolución de las cuestiones pendientes.

Una de las cuestiones tratadas ha sido la manera de alcanzar el objetivo común de que las industrias de la UE sigan siendo competitivas en un contexto mundial cambiante y el papel que podría desempeñar la fiscalidad de la energía en la consecución de ese objetivo. La Comisión ha presentado los aspectos relativos a la fiscalidad de la energía de las siguientes Comunicaciones: «Pacto por una Industria Limpia: una hoja de ruta conjunta para la competitividad y la descarbonización»⁵⁴, «Plan de Acción para una Energía Asequible. Explotar el verdadero valor de nuestra Unión de la Energía para garantizar una energía asequible, eficiente y limpia para todos los europeos»⁵⁵, «Una Brújula para la Competitividad de la UE»⁵⁶ y «Un Plan de Acción para el Acero y los Metales»⁵⁷. A la luz de estas Comunicaciones, la Presidencia considera que los sectores de gran consumo de energía, como los procesos mineralógicos y metalúrgicos, necesitan más apoyo, por lo que se justifica, a juicio de la Presidencia, que se permita a los Estados miembros seguir prestando apoyo a estos sectores mediante su exclusión del ámbito de aplicación de la Directiva.

Una de las novedades que incorpora la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de la Energía es la indexación automática de los niveles mínimos de imposición. El objetivo de la indexación es evitar que los efectos económicos de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía se vayan erosionando con el paso del tiempo. La Presidencia ha facilitado el debate sobre las normas de indexación, en particular las relativas a la base temporal y el límite máximo de indexación.

⁵¹ ST 9874/22.

⁵² ST 14736/22.

⁵³ 9008/25.

⁵⁴ 6515/25.

⁵⁵ 6601/25.

⁵⁶ 5785/25.

⁵⁷ 7288/25.

Se han aclarado los conceptos de «uso único» y «uso único distinto». Dado que estos términos planteaban dudas en cuanto a su interpretación y ámbito de aplicación, la Presidencia ha abierto un debate para aclarar su sentido. Determinados usos de los productos energéticos y de la electricidad, en determinados sectores de la economía en los que se utilizan productos energéticos o electricidad, pueden necesitar apoyo adicional. Por ello, los Estados miembros podrán aplicar niveles reducidos de imposición (exención total de impuestos especiales o tipos impositivos reducidos) a dichos usos específicos. En el texto transaccional, estos supuestos se denominan «usos únicos distintos». Del resultado de estos debates se infiere que el concepto de «uso único distinto» se engloba dentro del concepto más amplio de «uso único». Por otra parte, se ha considerado necesario mantener el concepto de «uso único» para hacer referencia a todos los supuestos de uso de productos energéticos y electricidad que entran dentro del ámbito de aplicación de la Directiva, es decir, aquellos que no se ajustan a la definición de doble uso de productos energéticos y electricidad. El término «uso único» se ha mantenido en el texto transaccional, pero el debate iniciado por la Presidencia ha contribuido a aclarar el concepto, a fin de que los operadores económicos, las administraciones tributarias y los ciudadanos puedan entender e interpretar mejor el texto de la futura Directiva.

Las delegaciones han planteado la cuestión de las pequeñas instalaciones que usan para consumo propio electricidad que ellas mismas han generado a partir de fuentes de energía no renovables que ya han sido gravadas. La Directiva sobre Fiscalidad de la Energía en vigor permite a los Estados miembros establecer una excepción para la electricidad generada por pequeños productores para su propio uso, siempre que se graven los insumos energéticos utilizados. Aunque la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de la Energía ha mantenido el objetivo general que se perseguía con el régimen aplicable a los pequeños productores, se ha establecido un umbral para definir las pequeñas instalaciones. El objetivo del umbral es poner el foco en la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables y tener en cuenta la posibilidad de que las instalaciones a gran escala puedan beneficiarse de una ventaja fiscal desproporcionada. Sin embargo, esto ha conllevado que se limitase la posibilidad de eximir a las pequeñas instalaciones que usan para consumo propio electricidad que han generado a partir de fuentes de energía no renovables que ya han sido gravadas. Por este motivo, la Presidencia ha modificado las disposiciones pertinentes del texto transaccional. El resultado es que los Estados miembros podrán: a) aplicar una excepción a la producción de electricidad para uso propio cuando los productos energéticos empleados para dicha producción no sean productos gravables (viento, sol, residuos, etc.), con lo que se evita imponer una carga innecesaria a la producción de productores no profesionales o muy pequeños, y se incentiva el desarrollo de este tipo de instalaciones; b) aplicar una excepción a la electricidad producida a partir de productos energéticos que ya han sido gravados con arreglo a la Directiva. Se refiere a los casos en los que la electricidad utilizada en un proceso industrial ha sido generada por el fabricante para uso propio, por ejemplo, a partir de gas natural.

Tras examinar las peticiones de algunas delegaciones, la Presidencia ha decidido excluir del ámbito de aplicación de la Directiva todos los residuos utilizados para calefacción. La imposición de una carga adicional en forma de impuesto especial podría dar lugar a un aumento de los precios de los servicios prestados por las empresas de recogida y eliminación de residuos. Como consecuencia de ello, podría producirse un aumento de la incineración de residuos por cuenta propia, lo que, si no se dispone de las infraestructuras adecuadas, podría dar lugar a una mayor contaminación de la atmósfera con gases nocivos, o a fugas de carbono, debido al aumento de las exportaciones de residuos a terceros países. Por lo tanto, a juicio de la Presidencia, se justifica excluir los residuos del ámbito de aplicación del proyecto de Directiva.

Se han introducido algunas modificaciones en el texto transaccional para velar por la seguridad jurídica y armonizar la futura Directiva sobre Fiscalidad de la Energía con otros actos legislativos pertinentes. En particular, en el caso de futuras modificaciones del anexo IX de la Directiva (UE) 2018/2001 (Directiva sobre Fuentes de Energía Renovables o DFER II), la Comisión estará facultada para adoptar actos delegados con el fin de modificar el anexo III de la futura Directiva sobre Fiscalidad de la Energía, con el fin de adaptarlo a la versión revisada de la DFER II. También se han realizado los cambios oportunos a la

lista de materias primas para la producción de «biocarburantes avanzados, biolíquidos y biogás» (anexo III del texto transaccional de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía).

Además, con el fin de adaptar a la nomenclatura combinada (NC) el cuadro de conversión de los valores correspondientes al poder calorífico neto (anexo II del texto transaccional de la Directiva), la Presidencia ha actualizado las descripciones de la columna «Nombre del producto» y algunos códigos de la NC.

En una versión anterior del texto transaccional, se establecía que el Consejo podía adoptar actos de ejecución para modificar la categoría de un producto energético cuando esta no estuviera en consonancia con su comportamiento medioambiental. Sin embargo, durante la negociación se ha puesto de manifiesto que, con arreglo al TFUE, el acto de base no puede modificarse normalmente mediante un acto de ejecución. La modificación de la categoría de un producto energético podría considerarse un elemento esencial de la propuesta de Directiva. Se ha constatado que una opción jurídicamente viable sería transformar la delegación de poderes en una cláusula de revisión, por lo que la Presidencia ha revisado el texto transaccional en consecuencia.

Asimismo, se han adaptado los considerandos a fin de garantizar la coherencia con la parte dispositiva.

Las delegaciones han reiterado sus posiciones, bien conocidas, sobre algunas otras cuestiones. Sin embargo, la Presidencia no ha reabierto los debates sobre estas cuestiones, ya que considera que se han debatido exhaustivamente en años anteriores y que el texto refleja una solución transaccional frágil.

Perspectivas

A juicio de la Presidencia, el estado de las negociaciones refleja un delicado equilibrio entre los distintos puntos de vista de las delegaciones, teniendo también en cuenta el aspecto de la competitividad que recientemente han puesto de relieve muchas delegaciones. Todas las cuestiones que plantea la propuesta de Directiva se han debatido exhaustivamente desde el inicio de las negociaciones y las posiciones de las delegaciones son, en general, bien conocidas, aunque algunas de ellas han evolucionado.

No obstante, será necesario seguir trabajando para conciliar las posiciones de las delegaciones. La Presidencia también reconoce que son necesarios algunos ajustes técnicos, así como un examen jurídico del texto transaccional. La Presidencia señala que las delegaciones se han comprometido a proseguir los trabajos a partir de los avances logrados hasta la fecha.

5.2. Mecanismo de ajuste en frontera del carbono.

El mecanismo de ajuste en frontera del carbono de la UE (CBAM, por sus siglas en inglés) es la herramienta de la UE para igualar el precio del carbono pagado por los productos de la UE que operan bajo el sistema de comercio de derechos de emisión (RCDE) con el de los bienes importados, y para fomentar una mayor ambición climática en países no pertenecientes a la UE. El 18 de junio de 2025, El Parlamento y el Consejo acordaron cambios al CBAM. Estos cambios forman parte del paquete de simplificación «Ómnibus I», presentado el 26 de febrero de 2025, cuyo objetivo es simplificar la legislación vigente en materia de sostenibilidad e inversión.

Los legisladores apoyaron un nuevo umbral de masa de minimis, según el cual las importaciones de hasta 50 toneladas por importador al año no estarán sujetas a las normas del CBAM. Este umbral sustituye al actual, que exime a los bienes de valor insignificante. El nuevo umbral exime a la gran mayoría (90 %) de los importadores (principalmente pequeñas y medianas empresas y particulares) que importan solo pequeñas cantidades de bienes del CBAM. La ambición climática del mecanismo se mantiene inalterada, ya que el 99 % de las emisiones totales de CO₂ procedentes de las importaciones de hierro,

acero, aluminio, cemento y fertilizantes seguirá estando cubierto por el CBAM. Los legisladores incluyeron salvaguardias para garantizar esta cifra y evitar la elusión de las normas.

Los legisladores también acordaron cambios para simplificar las importaciones cubiertas por el CBAM, como el proceso de autorización, el cálculo de emisiones y las normas de verificación, así como la responsabilidad financiera de los declarantes autorizados del CBAM, a la vez que se refuerzan las disposiciones contra abusos.

Tras el acuerdo, el ponente Antonio Decaro (S&D, Italia) declaró: «El CBAM está diseñado para prevenir la fuga de carbono y proteger las industrias europeas del cemento, el hierro, el acero, el aluminio, los fertilizantes, la electricidad y el hidrógeno. Hemos respondido a las peticiones de las empresas para simplificar y agilizar el proceso y hemos eximido al 90 % de los importadores de productos del CBAM para facilitar la competitividad y el crecimiento de nuestras empresas. Dado que el CBAM seguirá cubriendo el 99 % de las emisiones totales de CO₂, hemos mantenido las ambiciones ambientales de la UE y seguimos plenamente comprometidos con una transición justa y con el logro de la neutralidad climática para 2050».

Próximos pasos

El acuerdo de aún debe ser refrendado por el Parlamento y el Consejo. Entrará en vigor tres días después de su publicación en el Diario Oficial de la UE.

A principios de 2026, la Comisión evaluará la posibilidad de ampliar el alcance del mecanismo de ajuste en frontera del carbono a otros sectores del RCDE y cómo ayudar a los exportadores de productos del RCDE en riesgo de fuga de carbono.

5.3. Impuestos a los productos del tabaco.

El 26 de febrero de 2025, el Grupo de Alto Nivel mantuvo un cambio de impresiones sobre los retos relacionados con los impuestos a los productos del tabaco y la nicotina. Del debate se desprendió que, a falta de normas de la UE sobre la tributación de los nuevos productos alternativos y dada la rápida evolución de este mercado, los Estados miembros han introducido impuestos sobre dichos productos por su cuenta. Esta situación ha provocado diferencias notables en la tributación de estos nuevos productos, con los consiguientes retos administrativos en la supervisión de este ámbito de actividad económica, lo que ha dado lugar a distorsiones crecientes de la competencia e ineficiencias en el funcionamiento del mercado interior. Durante la reunión del Grupo de Alto Nivel, casi ningún Estado miembro expresó serias reservas con respecto a una iniciativa de la Comisión para cubrir los productos alternativos al tabaco y la nicotina, mientras que algunos Estados miembros manifestaron el deseo de conservar la competitividad del mercado. Además, una gran mayoría de los Estados miembros pidió abiertamente a la Comisión que actuara en este ámbito.

Si bien ya en sus Conclusiones de 2020 sobre el tabaco el Consejo pidió a la Comisión que presentara una propuesta legislativa para revisar la legislación relativa a la fiscalidad del tabaco, la Comisión todavía no la ha presentado.

Pero según una evaluación de impacto que se filtró en junio, la Comisión Europea está considerando un aumento del 258 % en los impuestos al tabaco para liar y del 139 % en los cigarrillos. Además, planea empezar a gravar los cigarrillos electrónicos (vapes) y los productos de tabaco calentado.

La medida responde a la presión de varios países, liderados por los Países Bajos, que han pedido armonizar las tasas impositivas en la Unión Europea, argumentando que las diferencias actuales distorsionan el mercado único. También exigen que se actualice la directiva fiscal del tabaco (vigente desde 2011) para incluir nuevos productos populares entre jóvenes y menores.

La Comisión plantea tres escenarios, prefiriendo el más ambicioso, que aumentaría los ingresos fiscales en 15.100 millones de euros. En este escenario, el impuesto a los cigarrillos subiría de 90 a 215 euros por cada 1.000 unidades; el tabaco para liar pasaría de 60 a 215 euros por kilo; y los cigarros tendrían un aumento del 1.092 %, de 12 a 143 euros por kilo. En cuanto a los cigarrillos electrónicos, los que contienen más de 15 mg/ml de nicotina serían gravados con 0,36 €/ml, y los que contienen menos, con 0,12 €/ml.

El documento señala que subir los impuestos al tabaco ha demostrado ser la medida más eficaz para reducir su consumo, atribuyendo un 40 % de la disminución del tabaquismo en la última década a la política fiscal. Sin embargo, advierte que las tasas mínimas actuales ya no tienen el mismo impacto.

Es posible que la propuesta para actualizar la Directiva sobre Impuestos Especiales a los Productos del Tabaco (TED, por sus siglas en inglés) sea presentada en julio dentro del Marco Financiero Plurianual que marcará el presupuesto de la UE para el período 2028-2034.

6. Cooperación administrativa.

6.1. Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 9).

El 28 de octubre de 2024, la Comisión emitió una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad («DCA 9»)⁵⁸.

El objetivo principal de esta propuesta legislativa era aplicar disposiciones específicas de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. Esto afecta, en particular, al artículo 44 de la Directiva mencionada, que establece la obligación de que las entidades declarantes de grupos de empresas multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud presenten la declaración informativa sobre el impuesto complementario. Dicha declaración debe presentarse utilizando un modelo normalizado.

Tras los trabajos preparatorios⁵⁹, el Consejo Ecofin, en su sesión del 11 de marzo de 2025, alcanzó un acuerdo político sobre el texto del proyecto de Directiva⁶⁰, con vistas a su adopción, y con sujeción a la formalización por los juristas-lingüistas. En el acta de dicha sesión del Consejo, se incluyeron una declaración del Consejo y otra de la Comisión⁶¹.

El 14 de abril de 2025, el Consejo de Asuntos Exteriores adoptó la Directiva (UE) 2025/872 del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁶². El acto jurídico se publicó en el Diario Oficial el 6 de mayo de 2025⁶³.

⁵⁸ ST 15004/24 + ADD 1.

⁵⁹ ST 6760/25 + ADD 1.

⁶⁰ ST 6845/25.

⁶¹ ST 7009/25, p. 3, apartado 4 y el anexo.

⁶² ST 6963/25, ST 8024/25.

⁶³ DO L, 2025/872, 6.5.2025, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2025/872/oj>

6.2. Acuerdos de la UE con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza.

Tras los respectivos debates mantenidos en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Alto Nivel), iniciados en 2023⁶⁴, el 17 de enero de 2024, la Comisión presentó al Consejo una Recomendación de Decisión del Consejo por la que se autoriza a la Comisión a entablar negociaciones para la modificación de los cinco acuerdos relativos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento fiscal internacional entre la Unión Europea y, respectivamente, la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Andorra, el Principado de Mónaco y la República de San Marino⁶⁵.

Las negociaciones previstas para la modificación de estos cinco acuerdos tienen los siguientes objetivos:

a) garantizar que, a partir del 1 de enero de 2026, el intercambio automático de información sobre cuentas financieras entre los Estados miembros de la UE y los cinco países no pertenecientes a la UE, en el marco de los cinco acuerdos respectivos de la UE, se ajuste al Estándar Común de Comunicación de Información (ECCI) actualizado, elaborado por la OCDE, y siga desarrollándose de conformidad con dicho estándar; la aplicación del ECCI actualizado en la UE se ha incluido en la Directiva 2023/2226 (DCA 8);

b) actualizar las referencias jurídicas a la Directiva 95/46/CE mediante referencias al Reglamento (UE) 2016/679 (RGPD), cuando proceda.

El 21 de mayo de 2024, el Consejo adoptó la Decisión del Consejo por la que se autoriza la apertura de negociaciones para la modificación de los acuerdos relativos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento fiscal internacional entre la Unión Europea y la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Andorra, el Principado de Mónaco y la República de San Marino, respectivamente⁶⁶, y alcanzó un acuerdo sobre las directrices de negociación⁶⁷. Se decidió incluir en las directrices de negociación una modificación del Acuerdo con Suiza en relación con la asistencia en la recaudación de impuestos directos e indirectos.

En las reuniones del Grupo de Alto Nivel de 26 de septiembre y 24 de octubre de 2024 y 8 de enero, 26 de febrero, 29 de abril y 12 de junio de 2025, así como del Grupo «Cuestiones Fiscales» de 31 de enero y 27 de mayo de 2025, la Comisión informó sobre los progresos realizados en las negociaciones sobre la modificación de los acuerdos con Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Andorra y, posteriormente, presentó el resultado final de dichas negociaciones, a saber, los proyectos de protocolos modificativos con vistas a rubricar los textos.

⁶⁴ ST 16411/23, pp. 17-18.

⁶⁵ ST 5598/24 + ADD 1.

⁶⁶ ST 9543/24, ST 9245/24.

⁶⁷ ST 9245/24 ADD1.

7. Coordinación de las políticas fiscales (actividades no legislativas).

Como se indica a continuación, se ha realizado una labor importante en materia de coordinación de las políticas fiscales (fuera del ámbito de aplicación de la legislación de la UE en materia fiscal).

7.1. Conclusiones del Consejo sobre un programa de reordenación y simplificación tributaria que contribuya a la competitividad de la UE.

En sus Conclusiones aprobadas en la reunión de los días 17 y 18 de abril de 2024⁶⁸, el Consejo Europeo destacó la necesidad de un «nuevo pacto para la competitividad europea, fundamentado en un mercado único plenamente integrado» y recordó la necesidad de que haya seguridad jurídica y previsibilidad, de una mejor integración, de coherencia, de estar abiertos a la innovación y de ser digitales por defecto, al tiempo que se reduce la carga administrativa. En la Declaración de Budapest sobre el Nuevo Pacto para la Competitividad Europea⁶⁹, el Consejo Europeo subrayó la necesidad de «iniciar una revolución de la simplificación, asegurar un marco regulador claro, sencillo e inteligente para las empresas y reducir drásticamente las cargas administrativas y reglamentarias y las que conlleva la presentación de información, especialmente para las pymes».

En el debate de orientación del Consejo del 18 de enero de 2025 sobre el tema «Garantizar un entorno empresarial europeo competitivo a escala mundial: simplificar, ordenar y reducir la carga regulatoria», algunos ministros mencionaron la necesidad de simplificar los regímenes fiscales y el margen para reordenar el marco regulador tributario de la UE.

En este contexto, la Presidencia propuso comenzar a trabajar en unas Conclusiones del Consejo que representaran los puntos de vista del Consejo y facilitaran orientaciones sobre posibles iniciativas futuras para mejorar la competitividad de la UE y reducir las cargas administrativas y reglamentarias y las que conlleva la presentación de información en el ámbito de la fiscalidad. Esta propuesta contó con un amplio apoyo de las delegaciones, y la Presidencia concluyó que empezaría a trabajar en las Conclusiones tomando como punto de partida las aportaciones recibidas de estas.

El Grupo «Cuestiones Fiscales» estudió estas Conclusiones el 20 y el 26 de febrero de 2025. El 4 de marzo de 2025 se presentó al Coreper una versión revisada de las Conclusiones, y el Consejo las aprobó el 11 de marzo de 2025⁷⁰.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 29 de abril de 2025, la Presidencia polaca presentó el planteamiento del Trío de Presidencias con respecto al seguimiento que se dará a las Conclusiones.

7.2. Cooperación administrativa en materia de juegos de azar.

El 8 de enero de 2025, el Grupo de Alto Nivel mantuvo un cambio de impresiones sobre la mejora de la cooperación administrativa en el ámbito de los juegos de azar para hacer frente a los retos del mercado interior derivados de la digitalización de la economía. Se señaló que las actividades de los sitios web y plataformas extraterritoriales que ofrecen opciones de juego ilegales pueden suponer un riesgo de evasión fiscal y una pérdida de ingresos para los Estados miembros.

Entre las ideas para mitigar el problema, se sugirió crear un grupo de expertos y utilizar la cooperación administrativa para intercambiar información sobre juegos de azar, incluida la creación de una base de

⁶⁸ EUCO 12/24.

⁶⁹ Declaración de Budapest sobre el Nuevo Pacto para la Competitividad Europea, <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2024/11/08/the-budapest-declaration/>

⁷⁰ ST 6748/25.

datos. Se subrayó que el juego es un tema multidisciplinar, y que su fiscalidad se enmarca en un contexto más amplio. Antes de tomar medidas, es necesario comprender mejor cuáles son las posibles lagunas relacionadas con la fiscalidad que existen e inventariar la legislación pertinente. En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 26 de febrero de 2025, la Presidencia facilitó más información sobre los juegos de azar.

7.3. Evolución de la situación internacional.

El Grupo de Alto Nivel fue informado periódicamente de las novedades internacionales de interés en el ámbito de la política fiscal.

Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios

Se informó periódicamente a las delegaciones sobre los trabajos en curso y la situación del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (Marco Inclusivo sobre BEPS), así como acerca de los aspectos de la política fiscal que se trataron en las reuniones de los ministros de Economía y Hacienda y de los gobernadores de los bancos centrales del G20.

En estos momentos, el «enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía» sigue siendo uno de los temas de debate fundamentales en el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. En este ámbito, ahora mismo el grueso de los debates se dedica a una serie de cuestiones importantes relacionadas con la aplicación mundial del segundo pilar.

Si bien aún se persigue el fin de lograr una aplicación mundial más amplia, las normas del segundo pilar ya forman parte del acervo de la UE por medio de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión.

Dada la importancia de estas cuestiones, por iniciativa de la Presidencia polaca, el Grupo de Alto Nivel debatió la situación y diversas opciones técnicas para avanzar en estas cuestiones.

En este contexto, y como se mencionó en la reciente declaración del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS tras su 17ª sesión plenaria, celebrada del 7 al 10 de abril de 2025, será preciso mantener debates constructivos para promover el objetivo particularmente crucial de garantizar la seguridad y la estabilidad del sistema tributario internacional.

Estas negociaciones también son de una importancia fundamental dado el objetivo de garantizar la competitividad económica de la UE y de sus Estados miembros, así como de velar por la igualdad de condiciones para todas las empresas multinacionales afectadas. Por lo tanto, se espera que los trabajos preparatorios necesarios continúen tanto en el nivel técnico como en el político, según proceda.

Negociaciones sobre la convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación

El 27 de noviembre de 2024, el 79º período de sesiones de la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó la Resolución «Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación», para iniciar las negociaciones formales de una convención marco. Los Estados miembros de la UE se abstuvieron en la votación.

En 2025, se pusieron en marcha las negociaciones en el Comité Intergubernamental de Negociación sobre la nueva convención y dos protocolos iniciales, y el primer período de sesiones sustantivas tuvo lugar en Nueva York del 3 al 6 de febrero de 2025. Durante estas sesiones, los delegados acordaron las

disposiciones de procedimiento y crearon tres líneas de trabajo informales para orientar las negociaciones: la línea de trabajo I sobre la convención marco, la línea de trabajo II sobre el protocolo n.º 1 relativo a la fiscalidad de los ingresos procedentes de servicios transfronterizos, y la línea de trabajo III sobre el protocolo n.º 2 relativo a la prevención y resolución de litigios. El objetivo de estas líneas de trabajo es crear proyectos de elementos y hacer aportaciones técnicas que respalden el avance de los textos negociados. Se ha informado periódicamente al Grupo de Alto Nivel sobre los debates.

8. Procedimientos de infracción.

8.1. Introducción.

Con arreglo a los Tratados de la UE, la Comisión Europea puede iniciar acciones judiciales (procedimientos de infracción) contra los Estados miembros que no aplican el derecho de la Unión. La Comisión puede remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE (en adelante, TJUE) que, en determinados casos, impone sanciones económicas.

Etapas del procedimiento de infracción

La Comisión detecta las posibles infracciones de la legislación de la UE basándose en sus propias investigaciones o a partir de las denuncias de los ciudadanos, las empresas y demás partes interesadas.

La Comisión puede iniciar un procedimiento formal de infracción si el Estado miembro afectado no notifica las medidas adoptadas para transponer plenamente las disposiciones de las directivas o no subsana el supuesto incumplimiento de la legislación de la UE. El procedimiento se desarrolla siguiendo una serie de etapas contempladas en los Tratados de la UE, que culminan con la adopción de una decisión formal:

- La Comisión envía una carta de emplazamiento requiriendo más información al Estado miembro, que dispone de un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses) para enviar una respuesta pormenorizada.
- Si la Comisión llega a la conclusión de que el Estado no cumple sus obligaciones con arreglo a la legislación de la UE, puede enviar un dictamen motivado, esto es, una petición formal para que se dé cumplimiento a dicha legislación, en el que explica por qué considera que se está infringiendo el derecho de la Unión. La Comisión también insta al Estado miembro a que le informe de las medidas adoptadas, en un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses).
- Si el Estado miembro mantiene el incumplimiento, la Comisión puede optar por remitir el asunto al TJUE. Sin embargo, la mayoría de los asuntos se resuelven antes de llegar a este extremo.
- Cuando un Estado miembro no comunica a tiempo las medidas por las que incorpora las disposiciones de una directiva, la Comisión puede pedir al TJUE que imponga sanciones.
- Si el TJUE aprecia que un Estado miembro ha infringido la legislación de la UE, las autoridades nacionales están obligadas a tomar medidas para ajustarse a la sentencia del Tribunal.
- Si, a pesar de la sentencia del TJUE, el Estado miembro sigue sin corregir la situación, la Comisión puede devolver el asunto al Tribunal y proponer que se impongan sanciones económicas consistentes en una suma a tanto alzado o en multas diarias. Las sanciones se calculan teniendo en cuenta: la importancia de las normas infringidas y las repercusiones de la infracción para los intereses generales y par-

ticulares; el periodo durante el que no se ha aplicado la norma en cuestión; y la capacidad del Estado miembro para abonar las sanciones, con el fin de garantizar que estas tengan un efecto disuasorio.

El TJUE puede modificar en su sentencia el importe propuesto por la Comisión.

8.2. Cartas de emplazamiento.

7 mayo 2025

LA COMISIÓN INSTA A LOS ESTADOS MIEMBROS A IMPLANTAR PLENAMENTE SISTEMAS ELECTRÓNICOS ADUANEROS

La Comisión Europea ha decidido incoar un procedimiento de infracción mediante el envío de cartas de emplazamiento a Chequia [INFR(2025)2017], Dinamarca [INFR(2025)2018], Grecia [INFR(2025)2019], Austria [INFR(2025)2015], Rumanía [INFR(2025)2020] y Eslovaquia [INFR(2025)2021] por incumplir sus obligaciones de implantar el depósito temporal para el transporte aéreo y el Sistema Nacional de Importación. Los Estados miembros debían constituir y hacer operativos estos sistemas, en particular garantizando la plena migración de los sistemas de los operadores económicos pertinentes, a más tardar el 31 de diciembre de 2023, de conformidad con el Código Aduanero de la Unión [Reglamento (UE) n.º 952/2013] y el programa de trabajo del CAU [Decisión de Ejecución (UE) 2023/2879 de la Comisión]. El sistema electrónico de depósito temporal permite que las declaraciones pertinentes se presenten por vía electrónica y es uno de los pasos fundamentales para garantizar la supervisión de las mercancías que entran en la UE. Una vez que estas declaraciones se publican electrónicamente, el Sistema Nacional de Importación garantiza que las medidas pertinentes de carácter tanto fiscal como no fiscal se apliquen a las mercancías importadas en la UE. Al proporcionar interconexiones con otras aplicaciones nacionales, el Sistema Nacional de Importación desempeña un papel central a la hora de garantizar, entre otras cosas, la recaudación efectiva de los ingresos y la protección de los intereses financieros de la UE, así como el cumplimiento de las prohibiciones y restricciones nacionales y a nivel de la UE en relación con la importación de mercancías. Por consiguiente, la Comisión va a enviar sendas cartas de emplazamiento a Chequia, Dinamarca, Grecia, Austria, Rumanía y Eslovaquia, que disponen ahora de dos meses para responder y abordar las deficiencias que ha señalado la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir dictámenes motivados.

LA COMISIÓN INSTA A ALGUNOS ESTADOS MIEMBROS A QUE TRANSMITAN A LA COMISIÓN DATOS ADUANEROS COMPLETOS

La Comisión Europea ha decidido incoar un procedimiento de infracción enviando cartas de emplazamiento a Dinamarca [INFR(2025)2011], Francia [INFR(2025)2012], Chipre [INFR(2025)2010], Austria [INFR(2025)2007], Portugal [INFR(2025)2013] y Rumanía [INFR(2025)2014] por no transmitir a la Comisión datos aduaneros completos. Estos Estados miembros debían transmitir datos aduaneros específicos a la Comisión a través de SURV3, un sistema digital gestionado por la UE al que pueden acceder las autoridades aduaneras nacionales, a más tardar el 1 de enero de 2024 de conformidad con el código aduanero de la Unión [Reglamento (UE) n.º 952/2013] y su Reglamento de Ejecución [AE CAU, Reglamento (UE) 2015/2447]. El sistema informático del SURV3 garantiza la recogida y el seguimiento de los datos aduaneros en toda la Unión Europea, facilitando la aplicación uniforme de los controles aduaneros, la gestión eficaz de riesgos y el cumplimiento de las medidas fronterizas de la UE. El CAU y el AE CAU exigen a los Estados miembros que transmitan a SURV3 un conjunto de cincuenta y siete elementos de datos normalizados en un formato especificado. Sin embargo, a pesar de los plazos iniciales y ampliados para cumplir estos requisitos, los Estados miembros en cuestión siguen utilizando formatos obsoletos y conjuntos de datos reducidos. Este incumplimiento pone en peligro la eficacia y la fiabilidad tanto de las operaciones aduaneras de la UE como de los marcos reglamentarios que las apoyan. Por consiguiente, la Comisión envía una carta de emplazamiento a Dinamarca, Francia, Chipre, Austria, Portugal y Rumanía, que disponen ahora de dos meses para responder y abordar las deficiencias que

ha señalado la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir dictámenes motivados.

18 junio 2025

LA COMISIÓN INSTA A BÉLGICA Y PORTUGAL A QUE INSTALEN SISTEMAS ELECTRÓNICOS ADUANEROS

La Comisión Europea ha decidido incoar procedimientos de infracción enviando cartas de emplazamiento a Portugal [INFR(2025)2064] y Bélgica [INFR(2025)2016] por no implantar el sistema de depósito temporal para el transporte aéreo y, en el caso de Portugal [INFR(2025)2064], también por no implantar el Sistema Nacional de Importación. Los Estados miembros debían constituir y hacer operativos estos sistemas, en particular garantizando la plena migración de los sistemas de los operadores económicos pertinentes, a más tardar el 31 de diciembre de 2023, de conformidad con el Código Aduanero de la Unión [Reglamento (UE) n.º 952/2013] y el programa de trabajo del CAU [Decisión de Ejecución (UE) 2023/2879 de la Comisión]. El sistema electrónico de depósito temporal permite que las declaraciones pertinentes se presenten por vía electrónica y es uno de los pasos fundamentales para garantizar la supervisión de las mercancías que entran en la UE. Una vez que estas declaraciones se publican electrónicamente, el Sistema Nacional de Importación garantiza que las medidas pertinentes de carácter tanto fiscal como no fiscal se apliquen a las mercancías importadas en la UE. Al proporcionar interconexiones con otras aplicaciones nacionales, el Sistema Nacional de Importación desempeña un papel central a la hora de garantizar, entre otras cosas, la recaudación efectiva de los ingresos y la protección de los intereses financieros de la UE, así como el cumplimiento de las prohibiciones y restricciones nacionales y a nivel de la UE en relación con la importación de mercancías. Por ello, la Comisión enviará cartas de emplazamiento a Bélgica y Portugal, que disponen ahora de dos meses para responder a ellas y abordar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

LA COMISIÓN INSTA A BÉLGICA A QUE CUMPLA LOS REQUISITOS EN MATERIA DE TRANSMISIÓN DE DATOS ADUANEROS

La Comisión Europea ha decidido incoar un procedimiento de infracción enviando una carta de emplazamiento a Bélgica [INFR(2025)2009] por haber incumplido las obligaciones que le incumben en materia de transmisión de datos aduaneros. De conformidad con el Código Aduanero de la Unión (CAU) [Reglamento (UE) n.º 952/2013] y el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, los Estados miembros deben transmitir datos aduaneros específicos a través del SURV3, un sistema digital gestionado por la UE al que pueden acceder las autoridades aduaneras nacionales. El sistema informático del SURV3 garantiza la recogida y el seguimiento de los datos aduaneros en toda la Unión Europea, facilitando la aplicación uniforme de los controles aduaneros, la gestión eficaz de riesgos y el cumplimiento de las medidas fronterizas de la UE. El CAU y el AE CAU establecen que los Estados miembros deben transmitir al sistema SURV3 un conjunto de cincuenta y siete elementos de datos normalizados en un formato especificado. Sin embargo, a pesar de los plazos para dar cumplimiento a este requisito, los Estados miembros en cuestión siguen utilizando formatos obsoletos y ofrecen conjuntos de datos reducidos. Este incumplimiento socava la eficacia y la fiabilidad de las operaciones aduaneras de la UE y de los marcos reglamentarios que las apoyan. Por tanto, la Comisión enviará una carta de emplazamiento a Bélgica, que dispone ahora de dos meses para responder a ella y subsanar las deficiencias detectadas por la Comisión. De no recibirse respuestas satisfactorias, la Comisión podría optar por emitir dictámenes motivados.

LA COMISIÓN INSTA A ESPAÑA A QUE PONGA FIN A LA IMPOSICIÓN DISCRIMINATORIA DE LAS VIVIENDAS DE CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES UTILIZADAS COMO RESIDENCIA HABITUAL

La Comisión Europea ha decidido incoar un procedimiento de infracción enviando una carta de emplazamiento a España [INFR(2025)4007] por no adaptar sus normas en materia de imposición sobre las viviendas de los contribuyentes no residentes utilizadas como residencia habitual a la libre circulación de trabajadores (artículo 45 del TFUE y artículo 28 del Acuerdo EEE) y a la libre circulación de capitales (ar-

título 63 del TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE). Mientras que los contribuyentes residentes no están sujetos a un impuesto por la renta que se considera atribuible a sus viviendas utilizadas como residencia habitual, los contribuyentes no residentes deben pagar un impuesto sobre la renta del 2 % del valor catastral de sus viviendas utilizadas como residencia habitual. Por tanto, la Comisión va a enviar una carta de emplazamiento a España, que dispone ahora de dos meses para responder a ella y subsanar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse respuestas satisfactorias, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

8.3. Dictámenes motivados.

12 febrero 2025

LA COMISIÓN PIDE A GRECIA QUE ELIMINE LA EXENCIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS ESPECIALES PARA LAS TIENDAS LIBRES DE IMPUESTOS EN LAS FRONTERAS TERRESTRES CON PAÍSES NO PERTENECIENTES A LA UE

La Comisión Europea ha decidido hoy enviar un dictamen motivado a Grecia [INFR(2020)2268] por incumplir la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, por la que se establecen las normas de la UE sobre el régimen general de los impuestos especiales. Grecia exime del impuesto especial a los productos que venden a los viajeros las tiendas libres de impuestos situadas en sus fronteras terrestres con Albania, Macedonia del Norte y Turquía. Hasta enero de 2017, la legislación de la UE permitía acogerse a dichas exenciones a los Estados miembros en los que el 1 de julio de 2008 hubiera tiendas libres de impuestos situadas fuera de un aeropuerto o puerto. Aunque la legislación de la UE ya no lo permite, Grecia sigue manteniendo tiendas libres de impuestos en sus fronteras terrestres con países no pertenecientes a la UE. Tras considerar insuficiente la respuesta de Grecia a la carta de emplazamiento, la Comisión decidió enviar un dictamen motivado a Grecia, que dispone ahora de dos meses para responder y adoptar las medidas necesarias. De no hacerlo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

12 marzo 2025

LA COMISIÓN PIDE A ESPAÑA QUE PERMITA LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DIRECTAMENTE RELACIONADOS AL REALIZAR EL CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN ORIGEN SOBRE LOS PAGOS TRANSFRONTERIZOS DE CÁNONES

La Comisión Europea ha decidido hoy enviar un dictamen motivado a España [INFR(2021)4042] por no haber adaptado sus normas sobre la retención en origen aplicada a los pagos de cánones percibidos por contribuyentes no residentes a la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE). La legislación fiscal española establece que, en el caso de los contribuyentes no residentes, la retención en origen aplicada a los pagos de cánones se recauda sobre el importe bruto de los rendimientos, sin posibilidad de deducir los gastos directamente relacionados. Si bien la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-290/04) permite a un Estado miembro aplicar una retención en origen a los pagos transfronterizos de cánones, incluso si no practica retenciones en origen a los pagos puramente nacionales, debe permitir deducir los gastos directamente relacionados al determinar el impuesto adeudado. Por consiguiente, la Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a España, que dispone ahora de dos meses para responder a él y adoptar las medidas necesarias. De no hacerlo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

18 junio 2025

LA COMISIÓN INSTA A PORTUGAL A QUE CUMPLA LA LEGISLACIÓN DE LA UE EN MATERIA DE IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE EL VINO

La Comisión Europea ha decidido enviar un dictamen motivado a Portugal [INFR(2020)4063] por no cumplir las normas de la UE en materia de impuestos especiales sobre el vino (Directiva 92/83/CEE del

Consejo). La legislación de la UE en materia de impuestos especiales permite la aplicación de un impuesto especial de tipo cero sobre el vino. Los vinos más fuertes (con un grado alcohólico volumétrico comprendido entre el 15 y el 18 %) solo pueden beneficiarse de este tratamiento si su grado se ha obtenido de forma natural. Sin embargo, si el grado alcohólico de estos productos se ha aumentado mediante la adición de azúcar o alcohol, por ejemplo, debe aplicarse un impuesto especial de tipo más elevado. La legislación portuguesa no incluye esta condición. En consecuencia, estos productos se benefician incorrectamente del mismo impuesto de tipo cero que se aplica en Portugal a todos los vinos. Por tanto, la Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a Portugal, que dispone ahora de dos meses para responder a él y adoptar las medidas necesarias. De no hacerlo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

LA COMISIÓN INSTA A HUNGRÍA A ABOLIR SU RÉGIMEN DE IMPUESTOS AL COMERCIO MINORISTA PARA CUMPLIR CON LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

La Comisión Europea ha decidido enviar un dictamen motivado a Hungría [INFR(2024)4022] por no poner su régimen de impuestos al comercio minorista en consonancia con la libertad de establecimiento consagrada en los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Debido a la configuración actual del régimen fiscal aplicable al comercio minorista, las empresas minoristas bajo control extranjero que operan en Hungría como empresas integradas o empresas vinculadas están sujetas a unos tipos impositivos elevados y muy progresivos sobre su volumen de negocios. Los minoristas nacionales que operan en el mercado húngaro con sus marcas y logotipos respectivos a través de sistemas de franquicia no están sujetos a esos tipos tan elevados, porque su volumen de negocios no está consolidado a efectos fiscales. En particular, el régimen impide a las empresas minoristas bajo control extranjero reestructurar sus operaciones comerciales siguiendo el modelo de las empresas minoristas nacionales. Por tanto, el régimen fiscal aplicable al comercio minorista constituye una restricción a la libertad de establecimiento. Según las recomendaciones específicas por país (REP) de 2023 y 2024 dirigidas a Hungría, este impuesto grava de forma desproporcionada a las grandes empresas extranjeras, al igual que otros impuestos sectoriales específicos que se han introducido en los últimos años y que afectan al mercado interior. Hungría se comprometió a eliminar gradualmente el impuesto al comercio minorista, que se había introducido en 2022 para aumentar la contribución del sector minorista a las finanzas públicas, como parte de su Plan de Recuperación y Resiliencia (PRR) refrendado por el Consejo el 15 de diciembre de 2022. Sin embargo, Hungría no ha eliminado este impuesto extraordinario aplicado al sector minorista. Por el contrario, Hungría ha prorrogado sistemáticamente esta medida fiscal sin indicar, hasta la fecha, un calendario claro de expiración y, con el tiempo, ha aumentado los tipos impositivos más elevados aplicables en el marco del régimen de impuestos al comercio minorista. Por tanto, la Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a Hungría, que dispone ahora de dos meses para responder a él y adoptar las medidas necesarias. De no hacerlo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

8.4. Remisiones al Tribunal de Justicia.

12 marzo 2025

LA COMISIÓN DECIDE LLEVAR A ESPAÑA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA A CAUSA DEL TRATO FISCAL DISCRIMINATORIO DE LOS CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES

La Comisión Europea ha decidido hoy llevar a España [INFR(2021)4035] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no haber puesto remedio a una infracción relativa a la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE) debida al trato fiscal discriminatorio de los contribuyentes no residentes. Cuando el pago de una transferencia de activos se aplaza más de un año o se abona a plazos durante un período superior a un año, los contribuyentes residentes tienen la opción de pagar el impuesto cuando se devengan las plusvalías o de aplazarlo proporcionalmente sobre la base del flujo de efectivo. Sin embargo, a los contribuyentes no residentes no se les ofrece esta posibilidad de aplazamiento y deben pa-

gar el impuesto cuando se devengan las plusvalías en el momento de la transferencia de los activos. El 2 de diciembre de 2021, la Comisión envió a España una carta de emplazamiento, así como un dictamen motivado el 23 de mayo de 2024. En sus respuestas oficiales y en los diálogos técnicos posteriores celebrados con las autoridades nacionales, España ha mantenido que su legislación fiscal se ajusta al Derecho de la Unión. La Comisión considera que, hasta la fecha, los esfuerzos de las autoridades han sido insuficientes, por lo que va a llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Puede obtenerse más información a este respecto en el comunicado de prensa correspondiente.

7 mayo 2025

LA COMISIÓN DECIDE LLEVAR A GRECIA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA SOBRE FISCALIDAD Y MATRICULACIÓN DE VEHÍCULOS

La Comisión Europea ha decidido hoy llevar a Grecia [INFR(2020)4001] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no modificar sus normas sobre fiscalidad y matriculación de vehículos. El impuesto de matriculación griego, que grava todos los vehículos, es más elevado para determinadas categorías de vehículos de segunda mano adquiridos en otros países de la UE que para los vehículos de segunda mano similares nacionales. Además, el impuesto medioambiental griego solo se aplica a los vehículos de segunda mano de determinadas categorías importados y no a los vehículos nacionales de las categorías correspondientes. La Comisión considera que la legislación griega no es compatible con el artículo 110 del TFUE, dado que los vehículos nacionales están sujetos a una imposición inferior a la de los vehículos de otros países de la UE. Además, Grecia prohíbe la matriculación de determinados vehículos de segunda mano importados de otros países EU y no impone una prohibición similar a las categorías correspondientes de vehículos nacionales. Se trata de una clara restricción a la libre circulación de mercancías, contraria a los artículos 34 y 36 del TFUE. La Comisión considera que, hasta la fecha, los esfuerzos de las autoridades han sido insuficientes y, en consecuencia, lleva a Grecia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Puede obtenerse más información a este respecto en el comunicado de prensa correspondiente.

LA COMISIÓN DECIDE LLEVAR A SUECIA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR NO AJUSTAR SUS NORMAS SOBRE EL IMPUESTO PRELIMINAR SOBRE LA RENTA AL DERECHO DE LA UE

La Comisión Europea ha decidido hoy llevar a Suecia [INFR(2023)4007] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por incumplir la libre prestación de servicios con arreglo al artículo 56 del TFUE y al artículo 36 del Acuerdo EEE. Los clientes suecos que paguen por trabajos efectuados por contratistas establecidos en otros Estados miembros de la UE o países del Espacio Económico Europeo (EEE) están obligados a retener un impuesto preliminar sobre la renta a un tipo del 30 % sobre las remuneraciones pagadas a esos contratistas, a menos que estos hayan sido autorizados por la autoridad tributaria sueca (comúnmente conocida como «autorización fiscal F»). La Comisión considera que la obligación de que los clientes suecos retengan el impuesto sobre la renta preliminar en situaciones en las que los contratistas extranjeros no tengan establecimientos permanentes en Suecia y, por tanto, no estén sujetos al impuesto sobre la renta sueco, vulnera la libre prestación de servicios. La Comisión considera que, hasta la fecha, los esfuerzos de las autoridades han sido insuficientes, por lo que va a llevar a Suecia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Puede obtenerse más información a este respecto en el comunicado de prensa correspondiente.

18 junio 2025

LA COMISIÓN DECIDE LLEVAR A PORTUGAL ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR NO NOTIFICAR LAS MEDIDAS EN EL ÁMBITO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

La Comisión Europea ha decidido hoy llevar a Portugal [INFR(2022)0160 e INFR(2022)0162] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no haber transpuesto plenamente al Derecho nacional la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen ge-

neral de los impuestos especiales (versión refundida) y la Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo, de 29 de julio de 2020, por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. La Directiva (UE) 2020/262 es de crucial importancia en el ámbito de los impuestos especiales, pues establece normas comunes sobre la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales. La laguna de transposición existente en Portugal afecta, por ejemplo, a la validez de las garantías presentadas por los operadores sujetos a impuestos especiales. Dichas garantías son necesarias para la circulación transfronteriza de los productos sujetos a impuestos especiales dentro de la UE. La Directiva (UE) 2020/1151 establece un sistema de certificación a escala de la Unión para los pequeños productores de alcohol, que facilita el acceso de estos a tipos más reducidos de impuestos especiales en toda la Unión. También apoya la lucha contra el fraude al aclarar las condiciones para la aplicación de exenciones al alcohol no destinado al consumo humano. La laguna en la transposición por parte de Portugal afecta al comercio transfronterizo del alcohol producido por pequeños productores de vino con otros Estados miembros y del alcohol no destinado al consumo humano. Todos los Estados miembros de la UE estaban obligados a poner en vigor las disposiciones legales necesarias para transponer plenamente la Directiva (UE) 2020/262 y la Directiva (UE) 2020/1151 a más tardar el 31 de diciembre de 2021, y a comunicar inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones. Sin embargo, Portugal aún no ha notificado las medidas nacionales para la plena transposición de dichas Directivas. La Comisión considera que, hasta la fecha, los esfuerzos de las autoridades han sido insuficientes, por lo que va a llevar a Portugal ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y solicitar que se impongan sanciones financieras. Puede obtenerse más información a este respecto en el comunicado de prensa correspondiente.

9. Tribunal de Justicia de la UE.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA CONFIRMA LA ANULACIÓN DE LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN POR LA QUE SE DECLARÓ ILÍCITO EL RÉGIMEN FISCAL ESPAÑOL DE DEDUCCIÓN DE LAS ADQUISICIONES INDIRECTAS DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES EXTRANJERAS

26 junio 2025 - Sentencia del Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados C-776/23 P | Comisión/España, C-777/23 P | Comisión/Banco Santander y otros, C-778/23 P | Comisión/Sociedad General de Aguas de Barcelona, C-779/23 P | Comisión/Telefónica e Iberdrola y C-780/23 P | Comisión/Ferrovial y otros (Participaciones indirectas)⁷¹

En 2002 entró en vigor en España un nuevo régimen en materia del impuesto sobre sociedades. Este régimen permitía a las sociedades que adquirieran participaciones en una sociedad extranjera deducir de la base imponible, en forma de amortización, el fondo de comercio resultante de esta participación. En respuesta a preguntas formuladas por miembros del Parlamento Europeo, la Comisión declaró a principios del año 2006 que ese régimen no estaba comprendido en el ámbito de aplicación de las normas de la Unión en materia de ayudas de Estado.

No obstante, en 2007, la Comisión decidió examinar con mayor detenimiento el régimen fiscal en cuestión. Mediante la Decisión de 28 de octubre de 2009, relativa a las adquisiciones realizadas dentro de la Unión, y la Decisión de 12 de enero de 2011, relativa a las adquisiciones en sociedades establecidas fuera de la Unión («Decisiones iniciales»), la Comisión declaró que las medidas en cuestión constituían ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior. En consecuencia, ordenó a las autoridades españolas que recuperaran esas ayudas. No obstante, la Comisión permitió, con determinadas condi-

⁷¹ <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-776/23%20P>

ciones, que el régimen siguiera aplicándose en determinados casos (principio de protección de la confianza legítima).

Los recursos interpuestos por diversas sociedades contra las Decisiones iniciales fueron desestimados.

En julio de 2013, la Comisión examinó una nueva interpretación del régimen fiscal en cuestión, formalizada en una consulta vinculante que las autoridades españolas le habían comunicado. En opinión de la Comisión, esa interpretación ampliaba el régimen inicial al fondo de comercio financiero derivado de adquisiciones indirectas en sociedades no residentes a través de adquisiciones directas en sociedades holding no residentes. Mediante Decisión de 15 de octubre de 2014, la Comisión concluyó que esa nueva medida fiscal era una ayuda nueva incompatible con el mercado interior. En consecuencia, exigió a España que pusiera fin a este régimen de ayudas y recuperara las ayudas concedidas en virtud del mismo.

España y diversas sociedades afectadas solicitaron al Tribunal General y obtuvieron del mismo que anulara la Decisión de la Comisión de 15 de octubre de 2014.

La Comisión recurrió en casación ante el Tribunal de Justicia las sentencias por las que el Tribunal General anuló su Decisión.

El Tribunal de Justicia desestima los recursos de casación de la Comisión.

El Tribunal de Justicia señala que resulta expresamente de las Decisiones iniciales que las excepciones a las obligaciones de poner fin a las ayudas y recuperarlas se refieren a las adquisiciones tanto directas como indirectas. Dado que la legalidad de esas Decisiones iniciales ha sido establecida definitivamente, el Tribunal General debía deducir, como así hizo, que estas se referían a los dos tipos de adquisiciones. En consecuencia, ambos tipos de adquisiciones están protegidos por la confianza legítima reconocida por la Comisión en las Decisiones iniciales.

Asimismo, el principio de seguridad jurídica se opone a que la Comisión califique de nuevo régimen de ayudas de Estado ilegalmente aplicado las deducciones fiscales del fondo de comercio financiero resultante de adquisiciones indirectas.

AYUDAS DE ESTADO: EL TRIBUNAL DE JUSTICIA PRECISA LAS CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE EL DERECHO DE LA UNIÓN PUEDE PROHIBIR EXENCIONES FISCALES

29 abril 2025 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-453/23 | Prezydent Miasta Mielca⁷²

En Polonia, se denegó a una empresa la exención del impuesto sobre bienes inmuebles prevista cuando el terreno cuenta con una infraestructura ferroviaria que se pone a disposición de transportistas ferroviarios, por considerar que la concesión de dicha exención infringe el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado. El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo polaco ha preguntado al Tribunal de Justicia sobre esta cuestión. El Tribunal de Justicia considera que, en principio, una exención general y abstracta como la prevista en la ley polaca no constituye una ayuda de Estado, ya que no confiere una ventaja selectiva. Esta exención no parece estar vinculada a las características específicas de las empresas beneficiarias o de sus actividades y no parece formar parte de un sistema manifiestamente discriminatorio. Sobre la base de un criterio neutro, se aplica a diversos agentes, incluidas empresas de diferentes tamaños y sectores y entidades no económicas. Además, persigue un doble

⁷² <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-453/23>

objetivo: presupuestario y medioambiental. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si el régimen de exención controvertido constituye o no una ayuda de Estado.

BECAS ERASMUS +: EL IMPORTE ABONADO A UN ESTUDIANTE NO DEBE TENERSE EN CUENTA AL CALCULAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL PROGENITOR QUE LO TIENE A SU CARGO

16 enero 2025 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-277/23 | Ministarstvo financija (Beca Erasmus +)⁷³

Un estudiante croata percibió una ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + para su estancia de estudios en una universidad en Finlandia. La Administración tributaria croata informó a su madre de que el incremento de la deducción de base personal por hijo a cargo, del que siempre había disfrutado, había sido suprimido respecto del año correspondiente. En efecto, los umbrales establecidos en la legislación croata se superaron debido a que el hijo había percibido la ayuda a la movilidad en el marco del programa Erasmus +.

El Tribunal Constitucional croata, que conoce del litigio, se pregunta si la normativa fiscal controvertida es compatible con el Derecho de la Unión. El Tribunal de Justicia responde negativamente.

En primer lugar, señala que cuando un Estado miembro participe en el programa Erasmus +, debe garantizar que las modalidades de concesión y tributación de las becas destinadas a facilitar la movilidad de los beneficiarios de dicho programa no creen una restricción injustificada del derecho de libre circulación y de residencia en el territorio de los Estados miembros.

En el presente asunto, la ayuda a la movilidad no estaba sujeta, como tal, a tributación en Croacia en el momento de los hechos. No obstante, fue tomada en cuenta a efectos del cálculo del impuesto sobre la renta de la madre, en perjuicio de esta.

Tener en cuenta la ayuda a la movilidad de la que disfrutó un hijo a cargo para determinar la cuantía de la deducción de base a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por ese hijo, con la consecuencia de que se pierda el derecho a incrementar dicha deducción al calcular el impuesto sobre la renta, constituye una restricción al derecho de libre circulación y de residencia.

El Tribunal de Justicia considera que, en esas circunstancias, habida cuenta, en particular, de los vínculos económicos que unen al hijo con su progenitor, no solo el hijo a cargo que ha ejercido su libertad de circulación, sino también su progenitor contribuyente, directamente perjudicado por los efectos de dicha restricción, pueden invocar los efectos de esta.

Por último, el Tribunal de Justicia recuerda que una restricción al derecho de libre circulación y de residencia solo puede estar justificada conforme al Derecho de la Unión si se basa en consideraciones objetivas de interés general, independientes de la nacionalidad de las personas afectadas. Además, debe ser proporcionada al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional. En particular, debe ser adecuada para garantizar la realización de dicho objetivo. Por lo que respecta, más concretamente, al respeto del principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia señala que se supone que las ayudas financieras en el marco del programa Erasmus + contribuirán a cubrir los costes adicionales que no habrían existido si no se hubiera ejercido dicha movilidad. En consecuencia, la percepción de dichas ayudas no conduce a reducir los gastos de los progenitores contribuyentes en el marco de su obligación de manutención de los hijos a cargo ni aumenta su capacidad contributiva desde el punto de vista fiscal. El tratamiento fiscal de estas ayudas puede dar lugar a cargas fiscales más gravosas para esos

⁷³ <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-277/23>

progenitores contribuyentes, sin que los recursos a su disposición se hayan incrementado para hacerles frente. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia considera que la normativa nacional controvertida puede incluso producir efectos contrarios.

10. Noticias, eventos y publicaciones.

Impuestos a los superricos

En el marco de la IV Conferencia Internacional de Financiación para el Desarrollo de la ONU que se celebró en Sevilla del 30 de junio al 3 de julio de 2025, España y Brasil presentaron una propuesta denominada "Imposición efectiva de impuestos a personas con altos patrimonios. Impuestos a los superricos"⁷⁴.

Se trata de una iniciativa que pretende impulsar un debate internacional para garantizar la progresividad y la eficiencia en todos los sistemas fiscales con el objetivo de reducir la desigualdad social en el mundo. Para ello se pone el foco en la tributación de los grandes patrimonios. En este sentido, el texto de la iniciativa recuerda que actualmente el 1% más rico del mundo posee más riqueza que el 95% de la humanidad.

Pese a que la propuesta no entra en detalles sobre la naturaleza del impuesto, en la reunión del G20 de 2024 en Río de Janeiro, el Gobierno de Brasil ya propuso un impuesto mínimo global a los multimillonarios (aquellos con un patrimonio valorado en más de mil millones de dólares). De la misma forma que ocurre con el impuesto mínimo del 15% del beneficio a las grandes multinacionales, un impuesto mínimo global a los altos patrimonios haría que fueran gravados en un país u otro en el caso de que lo que pague no alcance un mínimo que se fije de forma internacional. En caso de que esos multimillonarios ya estén pagando ese mínimo en su país residente, no deberán contribuir con más.

Barreras fiscales y trabajadores transfronterizos: cómo abordar la fragmentación del marco fiscal de la UE⁷⁵

Antecedentes

Desde la pandemia de COVID-19, el número de trabajadores transfronterizos, incluyendo trabajadores desplazados, autónomos, teletrabajadores y nómadas digitales, ha aumentado significativamente. Los trabajadores transfronterizos, los trabajadores remotos y desplazados en el extranjero, y los autónomos son personas que residen en un país pero trabajan o gestionan un negocio en otro. Su situación suele ser similar a la de los trabajadores con alta movilidad, que se enfrentan a obstáculos fiscales al operar a través de las fronteras. Dichos obstáculos fueron identificados hace diez años por un grupo de expertos designado por la Comisión Europea (en adelante, el Informe de Expertos de la Comisión Europea de 2015) y no se han resuelto hasta ahora. Los nómadas digitales, en cambio, teletrabajan habitualmente desde un lugar o país distinto del que generan sus ingresos, a menudo desde múltiples ubicaciones o en constante cambio en todo el mundo. En 2022, se registró que aproximadamente 1,8 millones de trabajadores de los países de la UE y la AELC vivían en un Estado miembro mientras trabajaban en otro, y es probable que la cifra sea mayor tras la COVID-19. Los trabajadores transfronterizos ejercen su dere-

⁷⁴ <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/Noticias/Paginas/2025/20250701-FINANCIACION-DESARROLLO-SEVILLA.aspx>

⁷⁵ Estudio del Subcomité FISC del Parlamento Europeo, junio de 2025. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/296344/Study%20Tax%20barriers%20and%20cross%20border%20workers.pdf>

cho a circular libremente por motivos de trabajo dentro de la UE, beneficiándose de diversas oportunidades profesionales. El trabajo transfronterizo también puede estimular el crecimiento económico y reforzar la cohesión en las regiones fronterizas de la UE, que abarcan alrededor del 40 % del territorio de la UE. Todos los grupos de trabajadores móviles se enfrentan a normativas fiscales diversas y, en ocasiones, contradictorias en los Estados miembros de la Unión Europea. Esto crea barreras fiscales transfronterizas y contribuye a la fragmentación del marco fiscal de la UE. Esta fragmentación se deriva de la falta de una política fiscal unificada de la UE y expone el mercado interior a disparidades fiscales estructurales persistentes. Puede tener múltiples consecuencias negativas, en particular en lo que respecta al cumplimiento tributario. Estos retos pueden disuadir a los empleadores de contratar a trabajadores extranjeros e impedir que los empleados acepten puestos de trabajo en otros países de la UE, incluso cuando el teletrabajo haría viables dichas modalidades. La conciencia del Parlamento Europeo sobre las barreras fiscales se refleja en la resolución del 10 de marzo de 2022 y la audiencia de la Subcomisión de Asuntos Fiscales (FISC) del Parlamento Europeo del 9 de enero de 2023, que dan seguimiento a estudios jurídicos y políticos previos de los informes presentados por el Grupo de Expertos de la Comisión Europea en 2015.

Objetivo

Este estudio interdisciplinario examina las barreras fiscales a la movilidad transfronteriza de los trabajadores dentro de la UE. Aborda estos desafíos desde perspectivas jurídicas, económicas y empresariales, identificando áreas problemáticas clave y explorando posibles soluciones para garantizar una tributación justa de los trabajadores tanto a nivel nacional como de la UE. El estudio ofrece una visión general estructurada de la fragmentación fiscal legal que afecta a diversas categorías de trabajadores móviles que operan a través de las fronteras nacionales dentro del Mercado Interior de la UE. También evalúa la carga de cumplimiento para empleadores y empleados, incluidos los costes implícitos para los empleados. El alcance del estudio se limita estrictamente a las barreras fiscales a las que se enfrentan los trabajadores en contextos transfronterizos. Se excluyen explícitamente otras áreas como la tributación de sucesiones, la tributación sobre la renta de personas físicas no trabajadoras (p. ej., artistas, deportistas, autónomos y directores), la seguridad social, el derecho laboral, el desempleo y las pensiones, las rentas del capital y otros factores que también pueden influir en el panorama general.

Conclusiones clave

El análisis jurídico, empresarial y económico llega a la misma conclusión: las disparidades fiscales transfronterizas existentes en la UE dificultan el ejercicio del derecho a la libre circulación. Desde una perspectiva jurídica, dado que existen pruebas de su impacto en el mercado interior, debería considerarse una integración fiscal positiva mediante la coordinación o armonización. La integración positiva es necesaria en todos los ámbitos donde surgen problemas críticos en la tributación transfronteriza sobre la renta y generan disparidades fiscales. Esto incluye a los trabajadores que se trasladan, incluso a corto plazo, a otro Estado miembro de la UE, y a aquellos que no están obligados a hacerlo, pero que, sin embargo, reciben un trato menos favorable que otros trabajadores que operan en un contexto puramente nacional. Los trabajadores fronterizos podrían requerir soluciones específicas, que pueden abordarse mediante la asignación de derechos tributarios exclusivos al Estado de residencia o mediante otros acuerdos bilaterales que reflejen mejor el contexto específico. Este último es el caso de la región de Öresund, que puede servir como ejemplo de buena política fiscal. En dicha región, un acuerdo bilateral ha eliminado las barreras fiscales entre Suecia y Dinamarca, garantizando respuestas específicas a un problema específico. El impacto de los costos adicionales de cumplimiento en las empresas varía considerablemente según el tamaño, el país y el sector. Las pequeñas empresas son particularmente vulnerables. Las empresas de Luxemburgo y Eslovenia, así como las del sector de la construcción, se ven afectadas de forma desproporcionada, y su rentabilidad se resiente más que en otros países o sectores. Desde la perspectiva de los empleados, los costes explícitos e implícitos de la movilidad transfronteriza también difieren según el país. Por ejemplo, Bélgica suele ser atractiva para las personas con bajos ingresos. En cambio, Bulgaria presenta el patrón opuesto: es más favorable para las personas con altos ingresos que para las que ganan menos. Además, las disparidades fiscales pertinentes en materia de

cumplimiento disuaden a los trabajadores de ejercer su derecho a la libre circulación y a los empleadores de contratar a personas en un contexto transfronterizo. El estudio formula varias recomendaciones políticas explícitas, entre ellas las «normas de año fraccionado» respecto al momento de la reubicación; la coordinación de la definición de residencia fiscal entre los Estados miembros; la armonización del impuesto de salida; un cambio hacia la asignación exclusiva de derechos tributarios con el Estado de residencia para los trabajadores fronterizos y los trabajadores con alta movilidad, salvo que existan razones específicas que hagan preferibles otras opciones; un enfoque diferenciado para los trabajadores remotos y los nómadas digitales; y una simplificación estricta de los requisitos de cumplimiento tributario.

Fraude del IVA en las importaciones⁷⁶

El fraude del impuesto sobre el valor añadido (IVA) afecta negativamente a la recaudación de los ingresos en los Estados miembros y la UE. Según la Comisión, los Estados miembros perdieron alrededor de 89.000 millones de euros en 2022. El fraude cometido por los operadores económicos en relación con el IVA sobre las importaciones contribuye a esta pérdida y es uno de los principales tipos de fraude transfronterizo del IVA que afecta a las políticas fiscales y a las finanzas públicas de la UE.

En el caso de las mercancías importadas, el IVA se devenga cuando la mercancía entra en la unión aduanera de la UE. La importación del IVA se determina sobre la base de las declaraciones en aduana de las mercancías importadas. Existen dos regímenes de IVA a la importación que facilitan el comercio (denominados «regímenes aduaneros simplificados de importación» a efectos del presente informe): «Despacho a libre práctica» con el código de régimen aduanero 42 y la «ventanilla única para las importaciones». El primero de estos regímenes prevé una exención del IVA para los bienes importados de terceros países a un Estado miembro de la UE, pero destinados a otro, y el segundo prevé una exención del IVA para las ventas a distancia en el marco de un régimen especial para el comercio electrónico.

En esta auditoría se evaluó si los intereses financieros de la UE y el mercado único están protegidos exitosamente contra el fraude del IVA en las importaciones cuando se utilizan regímenes aduaneros simplificados de importación. En particular, se examina el marco regulador de la UE, el seguimiento de la Comisión, los controles de los Estados miembros y los acuerdos de cooperación administrativa. Esta auditoría se lleva a cabo debido al importante valor de las mercancías importadas en el marco de estos regímenes y al elevado riesgo de abusos a causa de prácticas fraudulentas. La auditoría abarcó el período comprendido entre 2021 y mayo de 2024.

En general, el informe llega a la conclusión de que los intereses financieros de la UE no están suficientemente protegidos contra el fraude del IVA en las importaciones cuando se utilizan los regímenes aduaneros simplificados de importación. Se constata que las lagunas e incoherencias en el marco regulador de la UE y en el seguimiento de la Comisión para el régimen aduanero 42 y el régimen de ventanilla única para las importaciones presentan un riesgo significativo de abuso. Además, existen graves deficiencias en los controles de los Estados miembros y deficiencias en la cooperación entre ellos y una escalada de la UE, y en el seguimiento por parte de la Comisión de las actividades de los Estados miembros para luchar contra el abuso de estos regímenes.

Conferencia “EU Tax Symposium 2025”

El 18 de marzo de 2025 se celebró en Bruselas el EU Tax Symposium, evento anual organizado entre el Parlamento Europeo y la Comisión Europea.

⁷⁶ Informe Especial 08/2025 del Tribunal de Cuentas Europeo. <https://www.eca.europa.eu/es/publications/sr-2025-08>

Los videos de todas las intervenciones están disponibles online⁷⁷.

A continuación se resumen los discursos de Pasquale Tridico (Presidente de la Subcomisión FISC del Parlamento Europeo), Wopke Hoekstra (Comisario de Fiscalidad de la Comisión Europea) y Andrzej Domański (Ministro de Finanzas de la Presidencia polaca del Consejo de la UE).

Pasquale Tridico, Miembro del Parlamento Europeo y Presidente de la Subcomisión de Asuntos Fiscales

Introducción

El objetivo del evento es establecer una agenda política práctica, más allá de un simple debate académico.

1. Impuestos sobre la riqueza

Tridico destacó el impacto de la creciente desigualdad global, donde unas pocas personas concentran tanta riqueza como miles de millones. Este modelo de "capitalismo financiero" fomenta la polarización y provoca problemas como menor consumo y "estancamiento secular".

Propuso, apoyándose en las ideas de Gabriel Zucman, un impuesto del 3% sobre la riqueza ultra alta en Europa, lo que generaría 120.000 millones de euros anuales sin afectar significativamente a los más ricos. La fiscalidad, según Tridico, debe ser un mecanismo para redistribuir riqueza y garantizar estabilidad económica.

2. Fiscalidad, sostenibilidad y competitividad

Se planteó usar la fiscalidad para modificar comportamientos, como ya se hace con los impuestos al tabaco, extendiendo esta lógica a sectores que favorezcan la sostenibilidad. Tridico destacó la importancia del estado de bienestar europeo, financiado por altos impuestos, que ha mejorado la calidad de vida. Sin embargo, subrayó la necesidad de adaptar el sistema fiscal a los nuevos retos económicos.

3. Reforma fiscal y nuevos modelos de tributación

Tridico criticó la desigualdad fiscal entre trabajadores y grandes corporaciones, que pagan proporcionalmente menos impuestos. Señaló que el sistema actual, basado en contribuciones de trabajadores, enfrenta problemas debido a la automatización, ya que las empresas que sustituyen empleados por máquinas contribuyen menos.

Propuso reducir impuestos sobre el trabajo y aumentar los gravámenes sobre el capital y los datos. Además, subrayó los avances en regulación internacional, como los Pilares 1 y 2 de la OCDE, y urgió a Europa a liderar la equidad fiscal. Comparó este desafío con la evolución de Darwin: adaptarse o desaparecer.

4. Inteligencia artificial y fiscalidad del futuro

Tridico señaló que las grandes empresas tecnológicas generan enormes beneficios con pocos empleados, pagando pocos impuestos. Propuso explorar nuevos impuestos basados en datos y promover la cooperación internacional para evitar la evasión fiscal por parte de las multinacionales.

5. Competitividad y simplificación burocrática

⁷⁷ https://taxation-customs.ec.europa.eu/road-2050-tax-mix-future/eu-tax-symposium-2025_en

Las empresas europeas enfrentan excesiva burocracia fiscal. Tridico mencionó ejemplos de países como Finlandia y Estonia, que tienen sistemas fiscales más simples y eficientes. Destacó la labor de la Subcomisión FISC del Parlamento Europeo, que busca modelos de simplificación fiscal para mejorar la competitividad y facilitar el cumplimiento tributario.

Conclusión

El discurso finalizó con un llamado a una fiscalidad más justa en Europa, destacando que no se debe retroceder en las reformas fiscales para garantizar equidad, sostenibilidad y competitividad en el futuro.

Wopke Hoekstra, Comisario Europeo de Clima, Cero Neto, Crecimiento Limpio y Fiscalidad

Introducción

Wopke Hoekstra inició su discurso con una mención especial a Mathias Cormann, secretario general de la OCDE, por su papel en la cooperación internacional en materia fiscal. Destacó la importancia del evento, que reunió a 2.000 participantes de forma presencial y online, consolidándose como el principal foro de política fiscal de la UE.

1. El contexto global y la importancia de la fiscalidad

Hoekstra subrayó que la fiscalidad es un pilar clave en su mandato, junto con el clima, el crecimiento limpio y la transición hacia el cero neto. Señaló que la seguridad de la UE está en riesgo debido a crisis geopolíticas y económicas, como los altos precios energéticos, la dependencia de actores no confiables y la pérdida de competitividad global. Ante estos desafíos, instó a fortalecer la economía y consolidar una Unión más fuerte e independiente capaz de defender sus intereses.

2. El papel de los impuestos

Citando a Winston Churchill, Hoekstra reflexionó que, aunque “no hay buenos impuestos,” discrepa, pues estos financian servicios esenciales como educación, sanidad y sostenibilidad. Argumentó que los impuestos deben ser justos, eficientes y administrados con responsabilidad. Sus objetivos en materia fiscal incluyen:

- Mejorar la competitividad y apoyar la transición verde.
- Hacer la recaudación fiscal más eficiente y efectiva.
- Promover la justicia y transparencia, tanto dentro de la UE como a nivel internacional.

3. Prioridades de la Comisión en asuntos tributarios

Competitividad y transición verde

Hoekstra destacó medidas recientes como el Clean Industrial Deal y el Paquete de Simplificación Omnibus, que buscan facilitar la inversión en tecnologías limpias y descarbonización. Instó a los Estados miembros a concluir las negociaciones sobre la Directiva de Fiscalidad de la Energía (ETD), promoviendo un marco que favorezca la electrificación y reduzca la dependencia de combustibles fósiles. Además, propuso reducir impuestos a la electricidad para industrias intensivas en energía y eliminar tasas innecesarias vinculadas al consumo energético.

Se creará un banco para la descarbonización industrial y se implementarán incentivos fiscales como la depreciación acelerada de inversiones limpias y créditos fiscales para sectores estratégicos. También se reformará el régimen de ayudas estatales para agilizar proyectos de transición ecológica.

Recaudación eficiente y reducción de la evasión

Hoekstra planteó opciones para mejorar la recaudación sin afectar la economía: evitar subidas de impuestos o endeudamiento excesivo, y priorizar reformas para mejorar la productividad. Destacó la necesidad de reducir la brecha fiscal, mencionando que la UE perdió 89.000 millones de euros en 2022 debido a la evasión del IVA.

Anunció la modernización del sistema de IVA con el proyecto VAT in the Digital Age (ViDA), que digitalizará y mejorará la recaudación. Además, se fortalecerá la cooperación entre administraciones fiscales y con la Fiscalía Europea para evitar que deudores fiscales evadan sus obligaciones.

Fiscalidad internacional y cooperación global

Hoekstra reafirmó el compromiso de la UE con la cooperación fiscal global. Criticó la retirada de EE.UU. del acuerdo fiscal global bajo la administración Trump y defendió el pilar 2 del acuerdo de la OCDE, que establece un impuesto mínimo global para grandes empresas. Resaltó la importancia de adaptar la fiscalidad a la economía digital y avanzar hacia la armonización fiscal global, incluyendo a países del Sur Global en las negociaciones.

Conclusión

El discurso cerró con un llamado a ver los impuestos como una herramienta para alcanzar objetivos políticos y no como un fin en sí mismos. Subrayó la necesidad de administrar y gastar los impuestos con responsabilidad, especialmente en un contexto global complejo, donde la labor de los legisladores es más crítica que nunca.

Andrzej Domański, Ministro de Finanzas, Presidencia polaca del Consejo de la Unión Europea

1. Importancia de la simplificación normativa

Andrzej Domański destacó que la presidencia polaca considera fundamental reducir las obligaciones de información y simplificar las normativas fiscales de la Unión Europea. Propuso la eliminación de requisitos innecesarios, inconsistentes o que generen una carga burocrática excesiva. Según el ministro, estas medidas contribuirán a mejorar la competitividad del mercado único, facilitando las operaciones de las empresas y reduciendo los costos asociados al cumplimiento fiscal.

2. Iniciativa de conclusiones del Consejo sobre una política fiscal preparada para el futuro

La presidencia polaca impulsa un conjunto de conclusiones del Consejo relacionadas con una política fiscal que fortalezca la competitividad de la UE. Estas conclusiones, adoptadas el 11 de marzo, establecen cuatro principios fundamentales para revisar el marco legal existente y guiar futuras iniciativas legislativas: reducir la carga administrativa y de cumplimiento tanto para las administraciones como para los contribuyentes, eliminar normas fiscales obsoletas y superpuestas, aumentar la claridad y simplificación de la legislación fiscal, y optimizar la aplicación de procedimientos fiscales y requisitos de información.

3. Análisis de la legislación fiscal europea

El ministro propuso realizar un análisis profundo del marco legal fiscal de la UE. Este análisis abarcaría la revisión de directivas clave como la Directiva de Cooperación Administrativa y la Directiva contra la Evasión Fiscal. Además, señaló que la simplificación también debería abarcar la fiscalidad indirecta. Asimismo, enfatizó que cualquier nueva propuesta legislativa futura debe cumplir con los estándares establecidos de simplificación.

4. Solicitud a la Comisión Europea

Domański instó a la Comisión Europea a proporcionar a los Estados miembros un informe inicial y una hoja de ruta sobre la agenda de simplificación fiscal antes del final del tercer trimestre del año. Sin embargo, subrayó que, aunque se simplifiquen las reglas, es esencial mantener una sólida protección contra el fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva.

5. Impacto en la competitividad y ejemplo de Polonia

El ministro destacó que estas reformas fiscales contribuirán a aumentar la competitividad de las empresas de la Unión Europea. También mencionó que la simplificación de las normativas fiscales a nivel nacional podría tener un impacto positivo en el mercado único. Como ejemplo, explicó que en Polonia se están llevando a cabo trabajos analíticos para simplificar el marco legal fiscal nacional, como parte de un plan gubernamental liderado por el Primer Ministro Donald Tusk. Para este fin, se creó un equipo especial de desregulación que ha invitado a representantes del sector empresarial para discutir la agenda y establecer principios de cooperación.

Conclusión

Domański expresó su convicción de que la reducción de la burocracia fiscal no solo beneficiará a las empresas, sino también a todos los ciudadanos europeos.

Consultas tributarias



Consultas Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa

N.º Acuerdo	Concepto tributario	Asunto objeto de consulta	Texto
CCEN 2025.1	IRPF	Determinación de la residencia habitual, a efectos del IRPF, de una persona física que refiere un esquema de actividad, viajes y pernoctación semanal en ambos territorios, común y foral.	Enlace acceso a texto
CCEN 2025.2	ISD	Determinación de la normativa aplicable a efectos del ISD, en relación con una persona fallecida en agosto de 2024, con residencia en territorio común desde diciembre de 2020 (con anterioridad residía en el País Vasco). Aplicación de la reducción prevista en la normativa de territorio común relativa a la transmisión a los causahabientes de una empresa individual o un negocio profesional.	Enlace acceso a texto
CCEN 2025.3	IRPF	Determinación del lugar donde deben ser ingresadas las retenciones a cuenta de trabajadores que prestan la totalidad de sus servicios en territorio foral y se encuentran dados de alta en un centro de trabajo en territorio común.	Enlace acceso a texto

CONSULTA CCEN 2025.1.- IRPF.— Determinación de la residencia habitual, a efectos del IRPF, de una persona física que refiere un esquema de actividad, viajes y pernoctación semanal en ambos territorios, común y foral.

Hechos planteados

La persona consultante es una persona física que durante los ejercicios 2022 y 2023 fue residente fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia a todos los efectos. En agosto de 2023, se trasladó a vivir a Sevilla, a una vivienda de su propiedad, haciéndose cargo de todos los gastos domésticos derivados de su estancia en dicha localidad. Asimismo, según indica la persona consultante, su cónyuge no recibe rendimientos de trabajo de ningún tipo.

No obstante, a pesar del traslado de su residencia, la persona consultante sigue trabajando para una empresa de Bizkaia, que ingresa las retenciones de sus nóminas en la Hacienda Foral de este Territorio Histórico. En este sentido, la persona consultante señala que por norma general trabaja en Bilbao los martes, miércoles y jueves (se hospeda en un hotel de este municipio los lunes, martes y miércoles) y en Sevilla los lunes y viernes (duerme en su domicilio los jueves, viernes, sábados y domingos).

Cuestiones planteadas

En base a los hechos descritos, la persona consultante desea conocer cuál es su residencia habitual de cara a la presentación del IRPF del ejercicio 2024.

Contestación

Esta consulta ha de ser tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: *"La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes."*

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 6 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, según el cual: *"Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco. Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Ad-*

ministración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa".

De donde se deduce que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma, cuya exacción corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Las personas contribuyentes con residencia en territorios distintos que integren una unidad familiar y opten por la tributación conjunta, deben tributar ante la Administración del lugar donde tenga su residencia habitual el o la integrante de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a la normativa que le corresponda.

Estas reglas deben completarse con lo indicado en el artículo 43 del mismo Concierto Económico, en el que se establece que: *"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; (...) 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.

(...)

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.

(...)

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".

De conformidad con todo lo anterior, a efectos del Concierto Económico para establecer dónde deben tributar las y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hay que atender al lugar en el que radique su residencia habitual en el período impositivo de que se trate, según las normas previstas en el artículo 43 del Concierto Económico.

En concreto, de acuerdo con lo indicado en el artículo 43 del Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en el País Vasco, aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

- a) Criterio de permanencia. Cuando permanezcan en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo. Para realizar este cómputo, no deben descontarse las ausencias temporales. A este respecto, se presume que una persona permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual, salvo prueba en contrario.
- b) Criterio del principal centro de intereses. En los supuestos en los que no sea posible determinar la residencia de un contribuyente atendiendo al criterio anterior, se considerará que reside en el País Vasco cuando obtenga en él la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluidas las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles eventualmente imputadas en transparencia fiscal (salvo las profesionales).
- c) Criterio de la última residencia declarada. Por último, si no puede determinarse la residencia habitual del sujeto pasivo atendiendo a los criterios anteriores, se considera que reside en el País Vasco cuando radique en él la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como ya se ha indicado, estas reglas son de aplicación sucesiva, de modo que primero debe analizarse el criterio de permanencia. Sólo si por aplicación de este criterio no cabe determinar la residencia, se acude al de ubicación del principal centro de intereses. Finalmente, si tampoco a través de esta segunda regla resulta posible fijar la residencia de la persona contribuyente, ésta debe presentar su auto-liquidación del Impuesto atendiendo a la última residencia por ella declarada.

Además, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva, en los términos previstos en el artículo 43.Siete del Concierto Económico.

Como ya se ha aclarado más arriba, en los casos de unidades familiares integradas por contribuyentes con residencia en territorios distintos que opten por tributar conjuntamente, deben hacerlo ante la Administración del lugar donde resida el miembro con mayor base liquidable, calculada conforme a la normativa que le corresponda.

Concretamente, en lo que respecta al criterio principal de permanencia en un territorio u otro, procede señalar que dicha permanencia debe ser calculada sin descontar las ausencias temporales.

De conformidad con todo lo anterior, en cada periodo impositivo, la persona consultante se considerará residente en el territorio común (Sevilla, en este caso) o vasco (Bizkaia, en este caso), en primer lugar, en función de su permanencia durante un mayor número de días del periodo impositivo en uno u otro territorio, computando las ausencias temporales. En el caso de que su vivienda habitual radique en alguno de los dos territorios (común, o foral), será en ese lugar donde se presumirá localizada su residencia habitual.

De no poder determinar su residencia habitual conforme al anterior criterio (el de permanencia), la persona consultante se entenderá residente en el territorio, común o foral, en el que obtenga la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluidas las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles eventualmente imputadas en transparencia fiscal (salvo las profesionales).

Por último, si de acuerdo con este criterio de principal centro de intereses tampoco fuese posible concretar su residencia habitual, la persona consultante se consideraría residente en el territorio donde radique la última residencia declarada por ella a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en este caso, según parece, en Bizkaia).

La persona consultante y su familia han tenido fijada su residencia en un municipio vizcaíno y así lo han hecho constar en todas las declaraciones presentadas ante la Hacienda Foral de Bizkaia. No obstante, desde agosto de 2023, la persona consultante y toda su familia se han trasladado a residir a una vivienda de su propiedad ubicada en Sevilla. En este sentido, la persona consultante relata en su escrito que todos ellos están ya censados en esta ciudad, sus hijos están escolarizados en dicho municipio y sus gastos domésticos y de la vida familiar se realizan en la citada población.

Además, relata también que, aun cuando sigue trabajando para una empresa situada en Bizkaia, sólo trabaja físicamente en este territorio tres días de la semana laboral (martes, miércoles y jueves) y los otros dos lo hace desde Sevilla (lunes y viernes). De tal forma que pernocta en un hotel de Bizkaia los lunes, martes y miércoles y en su domicilio familiar de Sevilla los jueves, viernes, sábados y domingos. Por ello, habrá que efectuar conforme a los hechos que se den y al esquema de viajes semanales que realice el cómputo correspondiente para determinar en qué territorio permanece más días del período impositivo.

La residencia habitual, y más concretamente la permanencia de una persona contribuyente en uno u otro territorio, es una cuestión de hecho que puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

La valoración de las pruebas que, en su caso, puedan aportarse, corresponde a los órganos competentes para la gestión e inspección de los tributos.

A estos efectos, cabe señalar en primer lugar que la consideración de una residencia como habitual no viene determinada por el empadronamiento, ni por el domicilio que conste a efectos de notificaciones, sino que únicamente depende de la residencia efectiva y continuada en ella.

Para los supuestos en que el obligado no permanece 24 horas en el territorio donde reside (por ejemplo, por trabajar en otro lugar), la jurisprudencia ha matizado que debe otorgarse prioridad al lugar donde se "pernocte", concretamente así lo señala la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 99/2023, de 15 de diciembre.

En este caso, la persona consultante indica que pernocta cuatro días de la semana en Sevilla y tres días en Bizkaia. Por tanto, atendiendo a lo que indica la propia persona consultante parece que va a permanecer a lo largo de 2024 en territorio común más días del período impositivo de los que vaya a perma-

necer en el País Vasco, en la medida en que, aun cuando vaya a trabajar en Bizkaia durante todo el ejercicio, únicamente pernoctará en el País Vasco tres días a la semana. El resto de los días pernoctará en la vivienda habitual familiar ubicada en Sevilla.

Consecuentemente, con estos datos, debe entenderse que la persona consultante permanecerá en territorio común durante el ejercicio 2024, al permanecer en él durante más días del período impositivo, con independencia de dónde radique su principal centro de intereses. Por lo que, siendo así las cosas, deberá presentar, en su caso, su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dicho ejercicio ante la Administración competente de territorio común.

CONSULTA CCEN 2025.2.- ISD. — Determinación de la normativa aplicable a efectos del ISD, en relación con una persona fallecida en agosto de 2024, con residencia en territorio común desde diciembre de 2020 (con anterioridad residía en el País Vasco). Aplicación de la reducción prevista en la normativa de territorio común relativa a la transmisión a los causahabientes de una empresa individual o un negocio profesional.

Hechos planteados

El padre de la persona consultante falleció en agosto de 2024 en Madrid, donde venía residiendo desde diciembre de 2020. Con anterioridad a esa fecha, el fallecido residía en el País Vasco.

Asimismo, los herederos del fallecido seguirán promocionando y vendiendo las obras del causante. La persona consultante plantea si se cumplen los requisitos para la aplicación de la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto si los herederos realizan la actividad de forma personal a través de una Comunidad de Bienes como si desarrollasen la actividad a través de una sociedad a la que aportarían la obra de la que serían socios al 50%.

Cuestiones planteadas

En base a los hechos descritos, la persona consultante desea conocer:

- a) Normativa aplicable respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- b) Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Contestación

Esta consulta ha de ser tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: *"La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes."*

En consecuencia, la respuesta a las cuestiones planteadas en esta consulta ha sido elaborada en los siguientes términos:

Normativa aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 del Concierto Económico.

Así, el artículo 25. Uno dispone:

“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 (...).”

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto determina las siguientes reglas:

“Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presume 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 (...).

Conforme a los preceptos expuestos, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene determinada por el lugar donde se encuentre la residencia habitual de la persona causante en el momento del devengo del impuesto.

En el escrito presentado por la persona consultante se manifiesta que la persona causante tenía su residencia habitual en Madrid desde diciembre de 2020. En consecuencia, por aplicación de los preceptos del Concierto Económico citados, la exacción del impuesto se producirá en territorio común y se llevará a cabo conforme a lo dispuesto en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece:

"1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

2. La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión."

La norma reguladora de la cesión es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (Ley 22/2009), cuyo artículo 32 establece que:

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones ``mortis causa`` y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

(...)

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley.

Con respecto a la residencia, el artículo 28 de la Ley 22/2009, dispone:

"1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

(...)

b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(...)

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan 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, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Respecto a las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, el artículo 48 de la Ley 22/2009 establece:

"1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones ``inter vivos'', como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas me-

diante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto."

Conforme a los preceptos anteriormente expuestos, en el presente caso, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, devengado como consecuencia de la adquisición de bienes y derechos por parte de la persona consultante y su hermana tras el fallecimiento de la persona causante, corresponde a la Comunidad Autónoma de Madrid, puesto que es el territorio donde la persona causante ha permanecido un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores al del devengo del impuesto. En consecuencia, a efectos de este impuesto, resultarán de aplicación, además de la normativa prevista en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y su Reglamento de desarrollo, las disposiciones que hayan sido aprobadas por la Comunidad de Madrid en ejercicio de las competencias normativas previstas en el citado artículo 48 de la Ley 22/2009.

Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 48 de la Ley 22/2009, las Comunidades Autónomas pueden establecer reducciones propias aplicables a la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como regular las reducciones establecidas por el Estado, manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas. En aquellos casos en los que una Comunidad Autónoma establezca una reducción mejorada, esta sustituirá a la reducción estatal dentro de su ámbito territorial.

La Comunidad de Madrid, en el artículo 21 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno (Texto Refundido), establece lo siguiente:

“En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida, la base liquidable se obtendrá aplicando a la base imponible las reducciones siguientes, que sustituyen a las análogas del Estado reguladas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

(...)

3. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los números anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor neto, siempre que la adquisición se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

(...)”

En virtud de lo establecido en este precepto, la reducción contemplada en el artículo 21.3 del Texto Refundido se configura como una mejora respecto a la prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 y, por tanto, viene a sustituir a ésta.

En consecuencia, en el ámbito de la Comunidad de Madrid, no resulta aplicable la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, sino que será de aplicación, en su caso, la establecida en el artículo 21.3 del Texto Refundido citado.

CONSULTA CCEN 2025.3.- IRPF. — Determinación del lugar donde deben ser ingresadas las retenciones a cuenta de trabajadores que prestan la totalidad de sus servicios en territorio foral y se encuentran dados de alta en un centro de trabajo en territorio común.

Hechos planteados

El consultante tiene empleados que prestan sus servicios 100% en territorio foral (Bizkaia), pero se encuentran dados de alta en un centro de trabajo en territorio común, concretamente en Madrid.

Cuestiones planteadas

La persona consultante desea conocer dónde debe ingresar las retenciones a cuenta correspondientes a estos trabajadores, en territorio foral o en territorio común.

Contestación

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: *"La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes."*

El artículo 7. Uno del Concierto Económico establece lo siguiente:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

Asimismo en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

(...)"

Este precepto establece una regla general en virtud de la cual cada Administración es competente para exigir, conforme a su propia normativa, las retenciones que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio. Es decir, la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio (común o foral) donde se realice el trabajo o servicio.

En el presente caso, el consultante en su escrito manifiesta que los empleados prestan la totalidad de sus servicios en territorio foral y, en concreto, en Bizkaia, aunque se encuentran dados de alta en un centro de trabajo en territorio común, en este caso, Madrid.

De acuerdo con el precepto citado, y en virtud de lo manifestado por el consultante, cabe concluir que las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los rendimientos del trabajo satisfechos a los empleados que prestan sus servicios exclusivamente en territorio foral deben ingresarse, conforme a su propia normativa, en la Administración foral y más concretamente en la Diputación Foral de Bizkaia.

Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico



Resoluciones de la Junta Arbitral del Concerto Económico

Lista de abreviaturas utilizadas

DFA	Diputación Foral de Álava
DFB	Diputación Foral de Bizkaia
DFG	Diputación Foral de Gipuzkoa
HTN	Hacienda Territorial de Navarra
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CE	Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
JACE	Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
R	Resolución
CCEN	Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa
TS	Tribunal Supremo
STS	Sentencia Tribunal Supremo
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IS	Impuesto sobre Sociedades
OOAA	Organismos Autónomos
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
OT	Obligado Tributario

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
51/2024	13/2022	El objeto es determinar la competencia de la AEAT para regularizar por un procedimiento de comprobación limitada (gestión tributaria) las retenciones practicadas a miembros del consejo de administración por la sociedad OT durante los años 2018 y 2019. La Jace acuerda que la AEAT no tiene competencia para iniciar un procedimiento de comprobación limitada que finalice con una liquidación provisional modificando la proporción de tributación declarada respecto de las retenciones a consejeros por la OT. Para apoyar su decisión, la JACE hace referencia a la Resolución 19/2022 y entiende que tal y como ha quedado fijado en diversas Resoluciones, la AEAT debe limitarse a hacer una simple toma de datos que permita elaborar un informe y proponer a la Administración con competencia inspectora la modificación de la proporción de volumen de operaciones declarada por el obligado.	R 51/2024
52/2024	14/2022	El objeto es determinar la competencia de la AEAT para regularizar por un procedimiento de comprobación limitada (gestión tributaria) las retenciones practicadas a miembros del consejo de administración por la OT en el año 2018. La JACE archiva el conflicto por extemporaneidad del requerimiento de inhibición por entender que se incumple lo previsto en el art. 13.1 del Reglamento de la JACE en cuanto a que el requerimiento de inhibición debe formularse en el plazo máximo de 2 meses. En lo referente al fondo del asunto, acuerda que la AEAT no tiene competencia para iniciar un procedimiento de comprobación limitada que finalice con una liquidación provisional modificando la proporción de tributación declarada respecto de las retenciones a consejeros por la OT. Para apoyar su decisión, la JACE hace referencia a la Resolución 19/2022 y entiende que tal y como ha quedado fijado en diversas Resoluciones, la AEAT debe limitarse a hacer una simple toma de datos que permita elaborar un informe y proponer a la Administración con competencia inspectora la modificación de la proporción de volumen de operaciones declarada por el obligado..	R 52/2024
53/2024	8/2022	El objeto es determinar la competencia de la AEAT para regularizar por un procedimiento de comprobación limitada (gestión tributaria) las retenciones practicadas a miembros del consejo de administración por la OT en el año 2018. La JACE acuerda que la AEAT no tiene competencia para iniciar un procedimiento de comprobación limitada que finalice con una liquidación provisional modificando la proporción de tributación declarada respecto de las retenciones a consejeros por la OT. Para apoyar su decisión, la JACE hace referencia a la Resolución 19/2022 y entiende que tal y como ha quedado fijado en diversas Resoluciones, la AEAT debe limitarse a hacer una simple toma de datos que permita elaborar un informe y proponer a la Administración con competencia inspectora la modificación de la proporción de volumen de operaciones declarada por el obligado.	R 53/2024

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
54/2024	84/2021	El objeto es determinar la competencia para la exacción de las retenciones del IRNR practicadas por la OT sobre las rentas que abonó durante los meses de enero y de febrero de 2020, obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente. La JACE acuerda declarar que el ingreso debe realizarse en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio por el grupo fiscal foral, aplicando la proporción determinadas en la última declaración-liquidación de ese grupo fiscal efectuada por el IS. La JACE haciendo referencia a la R 28/2022 concluye que aquellas entidades que formen parte de un grupo de consolidación fiscal en el IS, deben ingresar las retenciones, en todo caso, en función del volumen de operaciones realizado por el grupo de consolidación fiscal, independientemente del volumen de operaciones individual de la entidad pagadora de la renta.	R 54/2024
55/2024	85/2021	El objeto es determinar la competencia para la exacción de las retenciones sobre los rendimientos que abonó la OT a los miembros de su consejo de Administración, a cuenta del IRPF durante los meses de enero y febrero de 2020. La JACE determina que en virtud de lo dispuesto en el art.7 CE, el ingreso debe realizarse en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio por un grupo fiscal foral concreto de normativa foral del territorio histórico de Bizkaia aplicando la proporción determinada en la última declaración-liquidación de dicho grupo fiscal efectuada por el IS.	R 55/2024
56/2024	86/2021	El objeto es determinar la competencia para la exacción de las retenciones practicadas por la OT sobre los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como sobre los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y de títulos similares que abonó en el mes de febrero de 2020. La JACE acuerda que el ingreso debe hacerse en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio por el grupo fiscal foral de normativa foral de territorio de Bizkaia, aplicando la proporción determinada en la última declaración-liquidación de dicho grupo fiscal efectuada por el IS..	R 56/2024
57/2024	10/2022	El objeto es determinar la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF practicadas por la OT sobre las cantidades satisfechas en concepto de rendimientos del trabajo personal del ejercicio 2019. La JACE acuerda que corresponde a la AEAT la competencia de exacción de las retenciones a cuenta del IRPF practicadas por la entidad sobre las cantidades satisfechas en concepto de rendimientos del trabajo personal en el ejercicio 2019 practicadas a un trabajador concreto. La JACE entiende que ante la insuficiencia probatoria, en lo relativo al lugar efectivo de prestación de trabajo, no puede definirse el lugar de realización del trabajo concreto en el año 2019, por lo que procede aplicar el art.7 CE y por tanto se considera que los trabajos se han realizado en territorio común..	R 57/2024

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
58/2024	68/2021	El objeto es la comprobación del IS de los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 correspondientes a la obligada tributaria. La JACE declara que las actuaciones de verificación y constatación realizadas por la DFG relativas al IS de los ejercicios concretos, exceden del ámbito de competencias que el CE atribuye a la Administración sin competencia de inspección. La JACE entiende que las actuaciones deben ser desarrolladas por los órganos de inspección y considera que la DFG, sin tener competencia inspectora, ha llevado a cabo actuaciones que formalmente no son actuaciones inspectoras pero que materialmente sí parecen tener esa naturaleza.	R 58/2024
1/2025	69/2021	El objeto es determinar la competencia para regularizar unilateralmente en el marco del IS de los ejercicios 2012 a 2014, las operaciones vinculadas de un Grupo Fiscal con diversas colaterales de competencia inspectora foral, así como la posibilidad de que dicha regularización alcance el coste del bono social en el ejercicio 2014. La JACE acuerda que la AEAT debería haber permitido una participación en su procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas del IS 2012 a 2014 a la DFB, intercambiando datos e información, criterios y valoraciones, a fin de intentar, con arreglo al principio de buena fe, evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación derivada de la adopción de regularizaciones que no se apliquen bilateralmente por ambas Administraciones, sin hacer un pronunciamiento expreso sobre el ajuste relacionado con el coste del bono social.	R 1/2025
2/2025	77/2021	El objeto es la calificación a efectos del IVA de la compraventa de determinados activos en septiembre de 2020 en el marco del procedimiento del artículo 47.ter del Concierto Económico. La JACE considera que cuando la Ley 10/2017 introdujo el procedimiento de colaboración para operaciones vinculadas se daba por supuesto que se produciría en el seno de sendos procedimientos inspectores. Por lo tanto, acuerda que no procede comprobar vía gestión tributaria la calificación de una operación a los efectos de solicitar la colaboración prevista en el art. 47.ter del CE.	R 2/2025
3/2025	61/2022	El objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por el IRPF referidas a prestaciones abonadas por la persona OT a pensionistas durante el ejercicio 2017. La JACE considera que existe una doctrina firme y reiterada aplicable mutatis mutandis al presente conflicto, que ha sido ratificada por el Tribunal Supremo estableciendo que la consecuencia necesaria de una supuesta falta de catalogación como organismo autónomo o entidad pública empresarial no nos remitiría a la regla del artículo 7.2 del Concierto Económico, sino a la regla general del lugar o lex loci del artículo 7.1. Por lo tanto, acuerda que la competencia para la exacción de las retenciones practicadas por la persona OT, sobre las cantidades satisfechas durante el ejercicio 2017 en concepto de rentas correspondientes a pensiones y haberes pasivos a funcionarios o empleados residentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, que prestaron sus servicios en los organismos autónomos o entidades públicas empresariales objeto de conflicto, corresponde a la DFG.	R 3/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
4/2025	93/2021	<p>El objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por el IRPF referidas a prestaciones abonadas por la persona OT, durante los ejercicios 2014 a 2017, en concepto de rentas correspondientes a pensiones y haberes pasivos a funcionarios o empleados residentes en el Territorio Histórico de Álava. La JACE considera que existe una doctrina firme y reiterada aplicable mutatis mutandis al presente conflicto, que ha sido ratificada por el Tribunal Supremo estableciendo que la consecuencia necesaria de una supuesta falta de catalogación como organismo autónomo o entidad pública empresarial no nos remitiría a la regla del artículo 7.2 del Concierto Económico, sino a la regla general del lugar o lex loci del artículo 7.1. Por lo tanto, la JACE acuerda:</p> <p>1º.- Declarar la prescripción del derecho de crédito público interadministrativo de la DFA frente a la AEAT con relación a las retenciones correspondientes a los periodos de enero a abril del ejercicio 2014 practicadas por la persona OT.</p> <p>2º.- Declarar que la competencia para la exacción de las retenciones practicadas por la persona OT, correspondientes a los periodos de mayo a diciembre del ejercicio 2014 y los ejercicios 2015 a 2017, sobre las cantidades satisfechas en concepto de rentas correspondientes a pensiones y haberes pasivos a funcionarios o empleados residentes en el Territorio Histórico de Álava, que prestaron sus servicios en los organismos autónomos o entidades públicas empresariales objeto de conflicto, corresponde a la DFA.</p>	R 4/2025
5/2025	71/2022	<p>El objeto es determinar la competencia para efectuar el abono de la deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) por insuficiencia de cuota del IS del ejercicio 2020, por parte de la entidad OT.</p> <p>La JACE hace referencia a la Resolución 101/2022, en relación con el mismo objeto y persona OT, variando únicamente el ejercicio afectado, en la que la JACE concluyó que sería incongruente que la DFG pretendiera no tener la obligación de pagar su proporción de la monetización pero que, en caso de incumplimiento de los requisitos que condicionan su aplicación, tuviera derecho al cobro de la cantidad correspondiente de acuerdo al art. 125.3 LIS.</p> <p>El criterio establecido por la JACE ha sido confirmado por el TS en sus sentencias 509/2023, de 24 de abril de 2023; 933/2023, de 10 de julio de 2023; y 276/2024, de 21 de febrero de 2024; las cuales han creado una jurisprudencia firme y pacífica.</p> <p>Por lo tanto, la JACE acuerda declarar que la DFG es competente para efectuar en su proporción el abono de la deducción por actividades de I+D+i por insuficiencia de cuota del IS correspondiente al ejercicio 2020 de la persona OT.</p>	R 5/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
6/2025	65/2022	<p>El objeto es determinar la competencia para efectuar el abono de la deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) por insuficiencia de cuota del IS del ejercicio 2020, por parte de la entidad OT.</p> <p>La JACE acuerda declarar el conflicto 65/2022 archivado sin más trámite, por pérdida sobrevenida de su objeto, al amparo del art. 21.1 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable en virtud del art. 8 del 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.</p> <p>Para apoyar su decisión, la JACE hace referencia a que el conflicto 65/2022 guarda identidad de objeto con el conflicto 28/2022 en el que la JACE dictó la Resolución 106/2022, por el mismo obligado tributario, impuesto y ejercicio. Dicha resolución declaró que la DFG era competente para efectuar en su proporción el abono de la deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) por insuficiencia de cuota del IS correspondiente al ejercicio 2020.</p> <p>Contra la Resolución 106/2022 la DFG interpuso recurso ante el TS, procedimiento que se dio posteriormente por terminado tras el desistimiento por parte de la DFG, tal y como se recogió en el decreto del TS de 16 de junio de 2023. Por lo que la Resolución 106/2022 es firme.</p>	R 6/2025
7/2025	140/2023 y 145/2023	<p>El objeto es determinar el domicilio fiscal de la entidad OT, de lo cual derivará la competencia exaccionadora de la DFG o de la HFN.</p> <p>La JACE acuerda acumular los conflictos 140/2023 y 145/2023; aceptar el desistimiento presentado por la DFG en el conflicto 140/2023; y declarar archivados los conflictos 140/2023 y 145/2023 por pérdida sobrevenida del objeto de los procedimientos.</p> <p>La JACE basa su resolución, por un lado, en que la DFG solicitó el 24 de enero de 2024, vista la aceptación por parte de la HFN del cambio de domicilio fiscal de la entidad OT con efecto desde el 1 de marzo de 2019, que se admitiera el desistimiento de la DFG en el procedimiento correspondiente al conflicto que se tramita con el número 140/2023; y, por otro lado, en que el conflicto 145/2023 guarda identidad de objeto con el conflicto 140/2023.</p>	R 7/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
8/2025	142/2023 y 147/2023	<p>El objeto es determinar el domicilio fiscal de la persona OT, de lo cual derivará la competencia exaccionadora de la DFG o de la HFN.</p> <p>La JACE acuerda acumular los conflictos 142/2023 y 147/2023; aceptar el desistimiento presentado por la DFG en el conflicto 142/2023; y declarar archivados los conflictos 142/2023 y 147/2023 por pérdida sobrevenida del objeto de los procedimientos.</p> <p>La JACE basa su resolución, por un lado, en que la DFG solicitó el 24 de enero de 2024, vista la aceptación por parte de la HFN del cambio de domicilio fiscal de la persona OT con efecto desde el 1 de marzo de 2019, que se admitiera el desistimiento de la DFG en el procedimiento correspondiente al conflicto que se tramita con el número 142/2023; y, por otro lado, en que el conflicto 147/2023 guarda identidad de objeto con el conflicto 142/2023.</p>	R 8/2025
9/2025	141/2023 y 146/2023	<p>El objeto es determinar el domicilio fiscal de la persona OT, de lo cual derivará la competencia exaccionadora de la DFG o de la HFN.</p> <p>La JACE acuerda acumular los conflictos 141/2023 y 146/2023; aceptar el desistimiento presentado por la DFG en el conflicto 141/2023; y declarar archivados los conflictos 141/2023 y 146/2023 por pérdida sobrevenida del objeto de los procedimientos.</p> <p>La JACE basa su resolución, por un lado, en que la DFG solicitó el 24 de enero de 2024, vista la aceptación por parte de la HFN del cambio de domicilio fiscal de la persona OT con efecto desde el 1 de marzo de 2019, que se admitiera el desistimiento de la DFG en el procedimiento correspondiente al conflicto que se tramita con el número 141/2023; y, por otro lado, en que el conflicto 146/2023 guarda identidad de objeto con el conflicto 141/2023.</p>	R 9/2025
A1/2025	66/2021	<p>El objeto es el recurso de aclaración planteado por la DFG frente a la Resolución 45/24 adoptada por la JACE en relación con el conflicto 66/2021.</p> <p>La DFG planteó el 15 de septiembre de 2021 conflicto en relación con la competencia de la AEAT para regularizar unilateralmente el IS e IVA de los ejercicios 2015 y 2016 de ciertas sociedades de su competencia, respecto de las que la contraparte eran sociedades de competencia inspectora foral. La JACE resolvió que la AEAT había incumplido el deber de colaboración previsto en el Concierto Económico, porque la comprobación debería haberse realizado permitiendo la colaboración de la DFG.</p> <p>La JACE acuerda declarar que la Resolución 45/2024 se debe ejecutar conforme a los términos que se acordaron en la Resolución 6/2021.</p>	R A1/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
10/2025	6/2022	<p>El objeto es determinar la competencia de exacción de la monetización o conversión de activos por impuesto diferido consignados en la autoliquidación por IS del ejercicio 2016 por la entidad OT, cuya compensación solicitó la entidad sucesora de aquél, con el segundo pago fraccionado del IS del ejercicio 2021.</p> <p>La JACE considera que existe un criterio doctrinal y jurisprudencial fijado acerca de la homogeneidad de los elementos fácticos del presente caso con los propios de la monetización de la deducción por I+D+I, en relación con su naturaleza tributaria, aplicable mutatis mutandis al presente conflicto. Concretamente, comparte el criterio seguido por la Junta Arbitral del Convenio Económico, tanto en relación con lo anteriormente indicado, como acerca de la no admisibilidad de planteamientos que pretendan traspasar los muros formales de cada impuesto, discriminando y separando qué medidas son auténticamente tributarias, a los efectos de separar algunas de la regulación paccionada que ofrece un mecanismo como el, en este caso, Concierto Económico, que regula cómo deben tributar los sujetos que operen en territorio foral y común y cuyo volumen de operaciones supere el umbral previsto.</p> <p>Por lo tanto, la JACE acuerda declarar que la DFG debe asumir la exacción de la devolución-compensación de Activos por Impuesto Diferido en la proporción de volumen de operaciones que le corresponde.</p>	R 10/2025
11/2025	9/2022	<p>El objeto es determinar la competencia de exacción de la monetización o conversión de activos por impuesto diferido consignados en la autoliquidación por IS del ejercicio 2016 por la entidad OT, cuya compensación solicitó la entidad sucesora de aquél, con el segundo pago fraccionado del IS del ejercicio 2021.</p> <p>La JACE considera que existe un criterio doctrinal y jurisprudencial fijado acerca de la homogeneidad de los elementos fácticos del presente caso con los propios de la monetización de la deducción por I+D+I, en relación con su naturaleza tributaria, aplicable mutatis mutandis al presente conflicto. Concretamente, comparte el criterio seguido por la Junta Arbitral del Convenio Económico, tanto en relación con lo anteriormente indicado, como acerca de la no admisibilidad de planteamientos que pretendan traspasar los muros formales de cada impuesto, discriminando y separando qué medidas son auténticamente tributarias, a los efectos de separar algunas de la regulación paccionada que ofrece un mecanismo como el, en este caso, Concierto Económico, que regula cómo deben tributar los sujetos que operen en territorio foral y común y cuyo volumen de operaciones supere el umbral previsto.</p> <p>Por lo tanto, la JACE acuerda declarar que la DFB debe asumir la exacción de la devolución-compensación de Activos por Impuesto Diferido en la proporción de volumen de operaciones que le corresponde.</p>	R 11/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
12/2025	20/2022	<p>El objeto es determinar la competencia de exacción de la monetización o conversión de activos por impuesto diferido consignados en la autoliquidación por IS del ejercicio 2016 por la entidad OT, cuya compensación solicitó la entidad sucesora de aquél, con el segundo pago fraccionado del IS del ejercicio 2021.</p> <p>La JACE considera que existe un criterio doctrinal y jurisprudencial fijado acerca de la homogeneidad de los elementos fácticos del presente caso con los propios de la monetización de la deducción por I+D+I, en relación con su naturaleza tributaria, aplicable mutatis mutandis al presente conflicto. Concretamente, comparte el criterio seguido por la Junta Arbitral del Convenio Económico, tanto en relación con lo anteriormente indicado, como acerca de la no admisibilidad de planteamientos que pretendan traspasar los muros formales de cada impuesto, discriminando y separando qué medidas son auténticamente tributarias, a los efectos de separar algunas de la regulación paccionada que ofrece un mecanismo como el, en este caso, Concierto Económico, que regula cómo deben tributar los sujetos que operen en territorio foral y común y cuyo volumen de operaciones supere el umbral previsto.</p> <p>Por lo tanto, la JACE acuerda declarar que la DFG debe asumir la exacción de la devolución-compensación de Activos por Impuesto Diferido en la proporción de volumen de operaciones que le corresponde.</p>	R 12/2025
A2/2025	6/2022	<p>El objeto es el recurso de aclaración planteado por la DFG frente a la Resolución 10/2025 adoptada por la JACE el 4 de abril de 2025 en relación con el conflicto 6/2022, cuyo objeto es determinar si la prestación patrimonial para la monetización de activos por impuesto diferido debe ingresarse en exclusiva al Estado o en proporción al volumen de operaciones.</p> <p>La JACE acuerda inadmitir a trámite el recurso de aclaración por falta de competencia para resolver la pretensión de la parte promotora, y por extemporaneidad en cuanto a la pretensión formulada.</p>	R A2/2025
A3/2025	20/2022	<p>El objeto es el recurso de aclaración planteado por la DFG frente a la Resolución 12/2025 adoptada por la JACE el 4 de abril de 2025 en relación con el conflicto 20/2022, cuyo objeto es determinar si la prestación patrimonial para la monetización de activos por impuesto diferido debe ingresarse en exclusiva al Estado o en proporción al volumen de operaciones.</p> <p>La JACE acuerda inadmitir a trámite el recurso de aclaración por falta de competencia para resolver la pretensión de la parte promotora, y por extemporaneidad en cuanto a la pretensión formulada.</p>	R A3/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
13/2025	24/2021	<p>El objeto es determinar la competencia de exacción de la entidad OT respecto del IVA del año 2015.</p> <p>La JACE acuerda declarar que la entidad OT debió tributar por IVA del 2015 en proporción al volumen de operaciones.</p>	R 13/2025
14/2025	82/2021	<p>El objeto es determinar la calificación conforme al procedimiento del artículo 47 ter del CE, en relación con el IVA del año 2020, de las ejecuciones de obra realizadas a la entidad OT, por las entidades METÁLICAS ESTRUMAR, S.A., ISCHESBECK IBÉRICA, S.L., y VILARIÑO MOVIMIENTOS DE TIERRAS Y OBRAS, S.L.</p> <p>La JACE acuerda:</p> <p>1) Declarar que la determinación del sujeto pasivo de la operación queda incluida dentro de la calificación a que se refiere el artículo 47 ter del CE.</p> <p>2) Declarar que no procede comprobar vía gestión tributaria la calificación de una operación a los efectos de solicitar la colaboración prevista en el artículo 47 ter del CE.</p>	R 14/2025
15/2025	77/2022	<p>El objeto es determinar el domicilio fiscal de la persona OT, a efectos de la determinación de la administración competente para aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual en las autoliquidaciones del IRPF presentadas ante la DFB en los ejercicios 2016, 2017 y 2018.</p> <p>Con posterioridad al planteamiento del conflicto, se realizaron diferentes actuaciones por parte de la AEAT para comprobar la procedencia del cambio del domicilio fiscal propuesto por la DFB, que finalizaron en dos informes que concluyeron que el domicilio fiscal de la persona OT se encontraba en Cantabria (territorio común) desde el 1 de julio de 2017. Por ello, la AEAT solicitó el 1 de abril de 2024 la aceptación de su allanamiento al conflicto planteado.</p> <p>La JACE acuerda aceptar el allanamiento de la AEAT al conflicto planteado por la DFB, y archivar dicho conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento.</p>	R 15/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
16/2025	78/2022	<p>El objeto es determinar el domicilio fiscal de la persona OT, a efectos de la determinación de la administración competente para aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual en las autoliquidaciones del IRPF presentadas ante la DFB en los ejercicios 2016, 2017 y 2018.</p> <p>Con posterioridad al planteamiento del conflicto, se realizaron diferentes actuaciones por parte de la AEAT para comprobar la procedencia del cambio del domicilio fiscal propuesto por la DFB, que finalizaron en dos informes que concluyeron que el domicilio fiscal de la persona OT se encontraba en Cantabria (territorio común) desde el 1 de julio de 2017. Por ello, la AEAT solicitó el 1 de abril de 2024 la aceptación de su allanamiento al conflicto planteado.</p> <p>La JACE acuerda aceptar el allanamiento de la AEAT al conflicto planteado por la DFB, y archivar dicho conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento.</p>	R 16/2025

Recaudación tributaria de las Haciendas Forales



Recaudación de la CAPV por tributos concertados en 2024

Aitziber Ipiñazar Petralanda

Responsable del Servicio de gestión de ingresos y análisis recaudatorio
Dirección de Recursos Institucionales del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco

I.- Datos globales de la recaudación 2024

La recaudación de tributos concertados alcanzó a lo largo de 2024 su mejor registro, ingresando las Diputaciones Forales un total de 18.310 millones de euros, un 0,5% más que el año anterior. No obstante, las haciendas forales se quedaron lejos de lo inicialmente presupuestado, al recaudar 690 millones menos de los 19.000 que estimaron, circunstancia que, a excepción de 2020, no se producía desde el año 2016.

Dicha recaudación por debajo de lo presupuestado se explicó por el impacto de los mutualistas (a nivel de imposición directa), como en el apartado de imposición indirecta debido al fraude del IVA en el sector de hidrocarburos. En lo que se refiere a las cantidades que las Diputaciones tuvieron que abonar por retenciones mal aplicadas en el cobro de la pensión de miles de mutualistas, esta ascendió a 698,4 (un 3,7% del presupuesto para el año 2024) y el efecto sobre la cuota diferencial neta del IRPF fue de 687,6 millones de euros menos respecto a lo presupuestado para 2024. Asimismo, el otro elemento extraordinario que afectó, especialmente a Bizkaia, el ya citado fraude de los hidrocarburos, procedimiento este por el cual determinadas compañías realizan operaciones de venta de combustible y se disuelven antes de presentar la correspondiente declaración trimestral del IVA.

Sin embargo, la previsión del cierre de la recaudación para 2024 hubiera resultado notablemente más positiva, situándose incluso por encima de la previsión presupuestaria, de no haberse producido dichos elementos extraordinarios.

Ejercicio 2024 (miles de euros)

	Presupuesto	Previsión cierre	Recaudación	% sobre presupuesto	% sobre previsión CVFP octubre
Recaudación total por tributos concertados	19.000.250	18.300.939	18.310.029	100,8	100,0

El moderado avance de la recaudación durante 2024 se basó tanto en evolución de la imposición directa (+0,5%), como de la imposición indirecta (+0,7%), si bien los impuestos principales de ambos capítulos (IRPF e IVA) mostraron una evolución negativa (-1,6% y -0,8%, respectivamente).

Variación recaudación 2024/2023 (miles de euros)

	Recaudación 2024	Recaudación 2023	Diferencia 24/23	% Variación 24/23
IRPF	6.972.672	7.085.533	-112.861	-1,6
I. Sociedades	1.739.711	1.635.679	104.032	6,4
IVA	6.873.547	6.930.344	-56.797	-0,8
II.EE.Fabricación e I.E Electricidad	1.507.404	1.445.341	62.063	4,3
Resto	1.216.695	1.115.590	101.105	9,1
Recaudación total	18.310.029	18.212.486	97.543	0,5
Imposición directa	9.313.009	9.265.815	47.194	0,5
Imposición indirecta	8.893.618	8.833.994	59.624	0,7
Tasas y otros ingresos tributarios	103.402	112.678	-9.276	-8,2

En la tabla siguiente se puede observar, a nivel territorial, los crecimientos de la recaudación a cierre de año y los grados de cumplimiento respecto al presupuesto y a la previsión de octubre de 2024.

Comparativa-recaudación tributos concertados, por Territorios Históricos (2024)

Distribución territorial	Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
Participación relativa	15,5%	51,4%	33,2 %
Variación interanual	-0,4%	0,0%	1,8 %
Ejecución presupuestaria	95,6%	95,7%	97,7 %
Ejecución s/previsión octubre	100,3%	99,5%	100,8 %

II.- IRPF

Por IRPF, en 2024, se recaudaron 6.972,7 millones de euros en la CAPV. Esta cifra es un 1,6% inferior a la obtenida en el ejercicio anterior, y supera ligeramente el cierre previsto por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas (CVFP) en el mes de octubre de 2024 (0,8%). En términos absolutos, se recaudaron 112,8 millones de euros menos que en 2023.

Recaudación de la CAE por IRPF
(periodo 2014-2024)

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2014	4.390.205	2,9 %
2015	4.647.680	5,9 %
2016	4.839.847	4,1 %
2017	5.132.194	6,0 %
2018	5.407.614	5,4 %
2019	5.713.671	5,7 %
2020	5.650.225	-1,1%
2021	6.114.393	8,2 %
2022	6.497.698	6,3 %
2023	7.085.533	9,0 %
2024	6.972.672	-1,6 %

La recaudación por IRPF representó prácticamente tres cuartas partes de la recaudación por impuestos directos (74,9%) y más de la tercera parte de la recaudación total de 2024 (38,1%).

La mayor parte de los componentes del IRPF reflejó una contribución positiva al avance de la recaudación del impuesto, salvo la cuota diferencial, cuya caída fue muy notable. Así, los ingresos por retenciones de rendimientos de trabajo, los cuales son el componente principal del impuesto, finalizaron el año con un crecimiento del 7,7%, gracias fundamentalmente a la positiva evolución del mercado de trabajo. Según las cuentas trimestrales del EUSTAT, el empleo aumentó durante 2024 un 1,8% respecto al año anterior (17.000 puestos de trabajo más).

La evolución de la recaudación por retenciones de rendimientos de capital mobiliario también fue en 2024 (40,5%), como resultado de los rendimientos de los fondos de inversión y los depósitos remunerados, así como por el avance aumento de las retenciones sobre intereses de cuentas bancarias y el significativo avance de los dividendos.

Los pagos fraccionados por IRPF reflejaron también una notable aportación (11,2%), confirmando el incremento notable que ya se registró el año anterior.

Por último, el saldo de la cuota diferencial neta del IRPF, como ya se anticipó fue negativo (-819,8 millones de euros), como consecuencia, fundamentalmente, del efecto ya citado de las devoluciones a mutualistas. Sin embargo, dicho dato negativo fue compensado, en cierta medida, por los resultados positivos de las retenciones sobre los rendimientos de trabajo, tras la generación del empleo que se registró en el ejercicio 2024.

Evolución de la cuota diferencial neta (IRPF)
(miles de euros)

	2023	2024	(Tasas de variación anual) Δ24/23 %
Recaudación líquida	-64.597	-819.800	-
Recaudación bruta	948.756	897.084	-5,4 %
Devoluciones	-1.013.354	-1.716.884	69,4 %

III.- Impuesto sobre Sociedades

La recaudación por el Impuesto sobre Sociedades en 2024 ascendió a 1.739,7 millones de euros. En términos interanuales, la recaudación por este impuesto aumentó un 6,4%, lo que supuso un incremento de 104 millones de euros en términos absolutos. Respecto a la previsión de cierre del CVFP de octubre de 2024, la cuantía obtenida fue inferior en 20,7 millones de euros.

Recaudación de la CAE por IS
(periodo 2014-2024)

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2014	1.159.223	-4,7 %
2015	1.039.051	-10,4 %
2016	1.002.703	-3,5 %
2017	1.111.661	10,9 %
2018	1.476.010	32,8 %
2019	1.303.792	-11,7 %
2020	1.042.548	-20,0 %
2021	1.155.151	10,8 %
2022	1.351.267	17,0 %
2023	1.635.679	21,0 %
2024	1.739.711	6,4 %

La recaudación por el Impuesto sobre Sociedades representó cerca del 18,7% de la recaudación por impuestos directos y prácticamente el 10,0% de la recaudación total de 2024.

La evolución positiva de las retenciones por rendimientos de capital mobiliario (40,5%), de las retenciones por rendimientos de capital inmobiliario (1,6%) y de las retenciones por ganancias patrimoniales (108,2%) compensaron la caída de la cuota diferencial neta (-2,1%), de modo que la recaudación de dicho impuesto registró crecimientos positivos (6,4%).

Este avance fue reflejo de la buena marcha de la actividad económica, de la mejora de la coyuntura empresarial, con una inflación que aumentó de forma más reducida que en periodos anteriores por los mayores beneficios de dichas empresas, y en menor medida, por el impacto del límite a la compensación de las bases imponibles negativas dentro de los grupos.

En el total anual, los ingresos brutos por cuota diferencial neta se vieron disminuidos un 2,1%. Las devoluciones materializadas, por el contrario, aumentaron a un ritmo similar al de periodos anteriores (13,6%).

Evolución de la cuota diferencial neta (Impuesto sobre Sociedades)
(miles de euros)

	2023	2024	(Tasas de variación anual) Δ24/23 %
Recaudación líquida	1.285.466	1.259.088	-2,1 %
Recaudación íntegra y residuos	1.723.907	1.757.340	1,9 %
Devoluciones	-438.441	-498.252	13,6 %

IV.- Impuesto sobre el Valor Añadido

La recaudación acumulada por IVA de gestión propia cerró el año con un descenso del 3,1%, esto es, 139,7 millones de euros menos respecto al año anterior.

Recaudación de la CAE por IVA de gestión propia
(periodo 2014-2024)

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2014	3.555.395	13,2 %
2015	3.645.246	2,5 %
2016	3.676.456	0,9 %
2017	3.762.184	2,3 %
2018	4.059.967	7,9 %
2019	4.129.679	1,7 %
2020	3.534.767	-14,4 %
2021	4.152.038	17,5 %
2022	4.210.645	1,4 %
2023	4.441.457	5,5 %
2024	4.301.748	-3,1 %

Esta merma de recaudación estuvo motivada por cuatro hechos principales. Uno es el alivio que se produjo en el avance de la inflación. El segundo es el efecto negativo derivado del fraude de los hidrocarburos. El tercero, el consumo, el cual comienza a mostrar síntomas de agotamiento. Y, por último, el cuarto es la persistencia todavía de algunas bonificaciones que afectan al IVA de los alimentos básicos, que restaron recaudación en concepto de dicho impuesto.

Evolución de la recaudación de gestión propia (IVA)
(miles de euros)

	2023	2024	(Tasas de variación anual) Δ24/23 %
Recaudación líquida	4.441.457	4.301.748	-3,1 %
Recaudación íntegra y residuos	7.198.741	6.885.641	-4,3 %
Devoluciones	-2.757.284	-2.583.893	6,3 %

En lo que se refiere a las devoluciones, al igual que durante 2023, su importe continuó reduciéndose, si bien dicho año estuvo muy afectado por las devoluciones extraordinarias, las cuales respondieron al

descenso registrado en las solicitudes de devolución en la primera parte del año, periodo en el cual las exportaciones también estaban a la baja.

En cuanto al Ajuste IVA con el Estado, el importe aumentó un 3,3% respecto a 2023, con un significativo aumento en el concepto de operaciones interiores (13,3%), mientras que en operaciones aduanas se registró un descenso del 1,9%.

Evolución de la recaudación acumulada (IVA Diciembre 2024)
(miles de euros)

	2023	2024	Diferencia	(Tasas de variación anual) Δ24/23 %
IVA ajuste	2.448.887	2.571.799	82.912	3,3 %
Importaciones	1.627.675	1.596.173	-31.502	-1,9 %
Operaciones interiores	861.212	975.626	114.414	13,3 %

Finalmente, la recaudación total por IVA (gestión propia más ajustes) disminuyó un -0,8% respecto a 2023.

V.- Impuestos especiales (fabricación, electricidad, envases)

La recaudación de gestión propia del apartado compuesto por los impuestos especiales de fabricación, de electricidad y de envases de plástico no reutilizables registró un avance conjunto del 2,0%. Sin embargo, respecto a la previsión de cierre del CVFP de octubre de 2024, la cuantía obtenida por este bloque de impuestos fue inferior en 22,5 millones de euros.

Evolución tasas interanuales (%)
(periodo 2014-2024)

Año	Alcohol	Hidrocarburos	Tabaco	Cerveza	Electricidad	Envases	Total
2014	-2,7	-0,1	5,7	-26,2	-16,3		0,9
2015	-4,7	3,5	-3,9	-16,5	-12,9		0,9
2016	-9,4	4,9	4,2	3,6	4,8		4,6
2017	-25,4	5,4	-4,4	7,7	-2,7		2,8
2018	-33,2	1,6	3,8	21,1	4,7		2,0
2019	23,4	13,9	1,4	-37,2	-5,5		10,5
2020	-42,8	-12,6	-6,0	-22,9	-12,2		-11,5
2021	35,0	18,6	-9,8	24,9	-9,1		12,0
2022	-17,8	-3,1	16,7	36,0	-69,6		-1,7
2023	3,0	-2,4	2,2	-1,3	-31,3	-	-1,1
2024	-9,3	-2,2	7,7	-19,3	-	30,2	2,0

Dentro de este apartado, y comenzando con la recaudación del impuesto con más peso relativo, que no es otro que el de hidrocarburos, este cerró el año 2024 con una caída interanual del 2,2%, hasta un total de 1.412,8 millones de euros, al verse afectado negativamente por la reducción de los precios medios de la gasolina y del gasóleo en 2024 respecto a 2023. Asimismo, se han producido unos peores resultados en el consumo de gasóleo de automoción, con mayor impacto, si cabe, en el territorio de Bizkaia, por la presencia de la planta de Petronor.

Descenso, el cual fue compensado, principalmente, por un lado, por la evolución del impuesto sobre la electricidad, residual desde septiembre de 2021, al reducirse el tipo desde el 5,11% al 0,5%, en un contexto de notables subidas de precios. Y, por otro, se debe señalar que durante 2024 se contó con los doce meses del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, introducido en 2023. Como última figura a destacar con crecimientos positivos, habrá que destacar el impuesto sobre labores del tabaco, el cual una vez más se vio beneficiado por la subida de precios registrada.

En sentido contrario, tanto el impuesto sobre el alcohol como el de cerveza presentaron tasas de variación negativas respecto al año 2023, si bien su peso es muy moderado en el total de los impuestos especiales.

Finalmente, en lo que se refiere a los ajustes de impuestos especiales, el total transferido por las Diputaciones Forales al Estado durante 2024 ha sido inferior a lo abonado en 2023 (-25,2 millones de euros). Este resultado vino determinado, como en años anteriores, por el comportamiento favorable del ajuste

por el impuesto especial sobre hidrocarburos, por el que la CAPV ha abonado al Estado 35,8 millones de euros menos que en 2023.

VI.- Otros tributos e ingresos tributarios

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan casi el 7% de la recaudación total por tributos concertados, la evolución fue la siguiente:

Otros tributos concertados
(periodo: 2014-2024)

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2014	639.446	3,2 %
2015	617.298	-3,5 %
2016	697.622	13,0 %
2017	762.046	9,2 %
2018	840.611	10,3 %
2019	823.144	-2,1 %
2020	765.698	-7,0 %
2021	915.351	19,5 %
2022	993.240	8,5 %
2023	1.113.866	12,1 %
2024	1.215.775	9,1 %

VII.- Tabla global

ITUNDUTAKO ZERGENGATIK FORU ALDUNDIEN DIRU-BILKETA RECAUDACIÓN DE LAS DIPUTACIONES FORALES POR TRIBUTOS CONCERTADOS							Periodo: enero-diciembre 2024
Epealdia: 2024ko urtarila-abendua	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	EAE/CAPV 2024	EAE/CAPV 2023	Ehunekoa %	(en euros)
ZUZENEKO ZERGA							IMPUESTOS DIRECTOS
Pertsona Fisikoen Errentaren g/Zerga							Impto. s/Renta Personas Físicas
Lan eta Lanbide-jardueren Etekinen Atxikip.	1.113.964.609	3.647.803.291	2.335.143.025	7.096.910.925	6.591.877.001	7,7	Retenc. Rdto. Trabajo y Activ. Profes.
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	34.477.685	197.752.106	86.767.209	318.997.000	226.968.390	40,5	Retenc. Rdto. Capital Mobiliario
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	10.758.460	47.588.707	32.082.261	90.429.428	89.043.005	1,6	Retenc. Rdto. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	4.480.792	22.280.512	44.436.172	71.197.476	34.202.379		Retenc. Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	994.662	12.948.902	3.222.244	17.165.808	30.172.240	(43,1)	Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias
Zatikako Ordainketak	30.437.126	89.674.608	77.660.125	197.771.859	177.867.430	11,2	Pagos Fracc. Profes. y Empres.
Hondar-kuota Garbia	(145.438.857)	(441.489.797)	(232.871.609)	(819.800.263)	(64.597.306)		Cuota Diferencial Neta
II(PFEZ Guztira	1.049.674.477	3.576.558.329	2.346.439.427	6.972.672.233	7.085.533.139	(1,6)	II>Total IRPF
Sozietateen g/Zerga							Impto. s/Sociedades
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	34.477.685	197.751.375	86.767.202	318.996.262	226.968.331	40,5	Retenc. Rdto. Capital Mobiliario
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	10.758.458	47.588.316	32.082.240	90.429.014	89.042.595	1,6	Retenc. Rdto. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	4.480.791	22.280.507	44.436.171	71.197.469	34.202.374		Retenc. Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.							Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias
Hondar-kuota Garbia	244.727.151	665.405.429	348.955.860	1.259.088.440	1.285.465.526	(2,1)	Cuota Diferencial Neta
II(Sozietateen Zergak. Guztira	294.444.085	933.025.627	512.241.473	1.739.711.185	1.635.678.826	6,4	II>Total I. Sociedades
Egoitzadunak Ez Direnen Errentaren g/Zerga	19.572.592	127.069.109	24.464.925	171.106.626	179.940.493	(4,9)	Impto. s/Renta No Residentes
Oinordekotasunen eta Dohaintzen g/Zerga	20.670.597	90.951.366	68.207.002	179.828.965	159.012.602	13,1	Impto. s/Sucesiones y Donaciones
Ondare/ Fortuna Handien gaineko aldi baterako elkartasun Zergak	22.544.222	98.425.040	76.500.151	197.469.413	176.178.097	12,1	Imptos. s/Patrimonio/Temporal Solidaridad Grandes Fortunas
Kreditu Erakundeetako gordailuen g/Z	4.019.225	16.210.437	9.262.875	29.922.537	29.738.094	(0,8)	Is/Depósitos en las Entidades de Crédito
Energia elektrikoaren ekoizpenaren g/Z	2.515.692	17.904.921	2.307.755	22.728.368	(266.415)		Is/Producción de energía eléctrica
Iraungitako Zergak							Impuestos Extinguidos
II(Zuzeneko Zergak Guztira	1.413.440.890	4.860.144.829	3.039.423.608	9.313.009.327	9.265.814.836	0,5	II>Total Impuestos directos
ZEHARKAKO ZERGA							IMPUESTOS INDIRECTOS
BEZ Berezko Kudeaketa	682.687.404	2.171.952.555	1.447.108.020	4.301.747.979	4.441.456.756	(3,1)	I.V.A. Gestión Propia
Ondare-eskualdaketan g/Zerga	25.519.329	88.024.186	78.643.037	192.186.552	168.020.389	14,4	Impto. s/Transmisiones Patrimoniales
Egintza Juridiko Dokumentuen g/Zerga	7.658.901	16.960.867	15.024.305	39.644.073	36.464.110	8,7	Impto. s/Actos Jurídicos Documentados
Zenbait Garraiobidaren g/Z.B.	4.414.899	15.755.191	9.873.090	30.043.180	27.253.719	10,2	I.E. s/Determinados Medios de Transporte
Fabrikazio Z.Berezik Berezko Kudeaketa							I.I.EE. Fabricación gestión propia
Alkohol,Eratorriak eta Bitartekoak	557.816	1.774.679	1.182.417	3.514.912	3.873.500	(9,3)	Alcohol, Derivadas e Intermedio
Hidrokarburoak	224.206.652	713.307.742	475.255.941	1.412.770.335	1.445.090.958	(2,2)	Hidrocarburos
Tabako-motak	61.828.952	196.707.233	131.060.236	389.596.421	361.725.523	7,7	Labores tabaco
Garagardoa	360.488	1.146.883	764.135	2.271.506	2.815.186	(19,3)	Cerveza
Elektrizitatea	7.829.986	24.910.900	16.597.399	49.338.285	10.685.268		Electricidad
Ikatzaren g/Z.B.							I.E. s/Carbón
Berrerrabili ezin diren plastikozko ontzien g/Z.B.	2.373.831	7.552.283	5.031.864	14.957.978	11.488.615	30,2	I.E. s/ Envases de Plástico no Reutilizables
Aseguru-primen g/Zerga	18.683.614	67.927.437	38.663.987	125.275.038	118.236.661	6,0	Impto. s/Primas de Seguros
Joku jardueraren g/Zerga	1.290.382	3.471.287	2.304.422	7.066.091	6.607.080	6,9	Impto. s/Actividades de juego
Berotegi-efektuko gas fluordunak	1.334.014	4.244.132	2.827.740	8.405.886	4.021.813		Is/ Gases fluorados de efecto invernadero
Finantza-transakzioen g/Zerga	12.778.829	40.655.514	27.087.572	80.521.915	74.525.793	8,0	Impto. s/ Transacciones Financieras
Zenbait zerbitzu digitalen g/Zerga	1.937.729	7.115.208	4.230.047	13.282.984	11.587.446	14,6	Impto. s/ Determinados Servicios Digitales
Zabortegietan Hondakinak Uztearen g/Z	2.683.589	11.599.025	1.344.879	15.627.493	10.728.787	45,7	Is/ Depósito de Residuos en vertederos
Iraungitako Zergak	(48.678)	(154.868)	(103.184)	(306.730)	1.763		Impuestos extinguidos
II(Zeharkako Zergak Guztira	1.056.097.737	3.372.950.254	2.256.895.907	6.685.943.898	6.734.583.367	(0,7)	II>Total Impuestos indirectos
TASAK ETA BESTELAKO SARRERAK							TASAS Y OTROS INGRESOS
Joku kardueren g/Zerga	5.665.045	24.665.592	11.985.838	42.316.475	42.308.174	0,0	Tasas de juego
Gainordangorriak, Berandutzea eta Zigorrak	5.419.631	36.604.267	19.061.750	61.085.648	70.369.372	(13,2)	Recargos, Demora y Sanciones
II(Tasak eta Bestelako Sarrerak Guztira	11.084.676	61.269.859	31.047.588	103.402.123	112.677.546	(8,2)	II>Total Tasas y Otros Ingresos
BEREZKO KUDEAKETA GUZTIRA	2.480.623.303	8.294.364.942	5.327.367.403	16.102.355.348	16.113.075.749	(0,1)	TOTAL GESTIÓN PROPIA
BEZ. Aduanen Egokitzapena	253.312.727	805.907.976	536.952.749	1.596.173.452	1.627.674.983	(1,9)	I.V.A. Ajuste Aduanas
BEZ. Barne Erag. Egokitzapena	154.831.791	492.593.390	328.200.468	975.625.649	861.212.400	13,3	I.V.A. Ajuste Op. Interiores
II(BEZaren egokitzapena Guztira	408.144.518	1.298.501.366	865.153.217	2.571.799.101	2.488.887.383	3,3	II>Total Ajuste I.V.A
Zerga Berezien Egokitzapena							Ajustes impuestos Especiales
Alkohol,Eratorriak eta Bitartekoak	8.484.656	26.993.719	17.985.119	53.463.494	59.171.889	(9,6)	Alcohol, Derivadas e Intermedios
Hidrokarburoak	(75.799.215)	(241.153.267)	(160.673.319)	(477.625.801)	(513.402.234)	7,0	Hidrocarburos
Tabako motak	4.223.159	13.435.873	8.951.927	26.610.959	28.397.463	(6,3)	Labores tabaco
Garagardoa	3.208.550	10.207.920	6.801.236	20.217.706	21.564.624	(6,2)	Cerveza
Berrerrabili ezin diren plastikozko ontziak	1.950.060	6.204.062	4.133.584	12.287.706	13.929.782	(11,8)	Envases de Plástico no Reutilizables
II(Zerga berezien egokitzapenak Guztira	(57.932.790)	(184.311.693)	(122.801.453)	(365.045.936)	(390.338.476)	6,5	II>Total Ajustes Imptos Especiales
Gas Fluordunen g/ Zren Egokitzapena Guztira	146.131	464.913	309.758	920.802	861.775	9,6	Total Ajuste Impto.Gases Fluorados
ITUNDUTAKO ZERGA GUZTIRA	2.830.981.162	9.409.019.528	6.070.028.625	18.310.029.315	18.212.486.431	0,5	TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS

Estadística actualizada de recaudación de las Diputaciones Forales por tributos concertados

En virtud del régimen de Concierto Económico, la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los territorios históricos corresponde a las respectivas Diputaciones Forales. En el siguiente enlace se puede consultar información actualizada sobre la recaudación de las Diputaciones Forales por tributos concertados.

[Recaudación de las Diputaciones Forales por tributos concertados - Sistema Tributario y Financiero - Gobierno Vasco - Euskadi.eus](#)

Documentos de interés



Documentos de interés

Información accesible a través de los enlaces correspondientes.

Actualidad fiscal

Actualidad normativa tributaria
Selección de artículos y doctrina administrativa

Informe anual integrado de la Hacienda Vasca

Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi

Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2024
Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi
Programa de educación tributaria
TicketBAI

Divulgación del Concierto Económico

El Concierto Económico en la página web del Gobierno Vasco
Ad Concordiam
Informe de actividad de la Junta Arbitral del Concierto Económico
Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales (ITUNA)
Reseña: *El Concierto Económico Vasco: una visión personal*. (Pedro Luis Uriarte)
Reseña: Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales. (Javier Armentia)

Global Tax Evasion Report 2024. EUTAX OBSERVATORY

El impacto de la fiscalidad en la igualdad de género en la UE

Otros enlaces de interés

Actualidad fiscal

Actualidad normativa tributaria

Recopilación de la normativa tributaria publicada en los distintos Boletines Oficiales.

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

Selección de artículos y doctrina administrativa

Con periodicidad mensual, recoge, por una parte, una selección de artículos de opinión contenidos en diversas publicaciones de carácter tributario, por otra, unas reseñas sobre algunos proyectos normativos que afectan a materias fiscales, y por último, noticias tributarias relevantes, citando su fuente de procedencia.

Informe anual integrado de la Hacienda Vasca

Informe elaborado por el OCTE, en cumplimiento de las funciones que la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal le encomienda. Su objeto es mostrar con una periodicidad anual y con carácter integrado la actividad de las haciendas que componen el entramado institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Informe Anual Integrado se estructura en dos grandes apartados, el primero describe las características específicas de nuestra hacienda, sus relaciones tributarias y el sistema de financiación del País Vasco. Se repasa el contenido del Concierto, la capacidad normativa y exaccionadora y los puntos de conexión de los diferentes tributos concertados. Además, presenta el modelo de organización interna en materia hacendística: cupo a pagar al Estado, ajustes por impuestos indirectos y la distribución de recursos entre las Instituciones vascas. El segundo apartado analiza la actividad de cada uno de los niveles de Administración, prestando atención a la Hacienda General del País Vasco, a las Haciendas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y a las Haciendas Locales. Se exponen los aspectos más notables de la gestión tributaria y económica, referidos a cada uno de los tributos, y se ofrece un breve análisis de las modificaciones normativas más significativas. Por último, el Informe Anual Integrado se completa con cuatro anexos. El Anexo I contiene un resumen de la actividad normativa de las Haciendas Forales, los Anexos II y III informan sobre su gestión tributaria y económica, y el Anexo IV se refiere a la gestión tributaria y económica de las Haciendas Locales, desglosada por Municipios.

Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi

La Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco fue creada mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) –Órgano con representación del Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales– de fecha 14 de octubre de 2013, en respuesta a una Resolución del Parlamento Vasco de 26 de septiembre del mismo año que instaba la normalización de una estrategia colaborativa en Euskadi contra el fraude fiscal.

Está compuesta por un representante de cada Diputación Foral y un representante del Gobierno Vasco y entre las funciones que tiene encomendadas están: i) la elaboración anualmente del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal, determinando sus criterios generales, así como las actuaciones coordinadas a realizar, y ii) la emisión de un Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi (CAE), evaluando el resultado y la eficacia de las actuaciones de los referidos Planes anuales conjuntos, así como el grado de su realización.

Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2024

Sin perjuicio de la elaboración por parte de las respectivas Diputaciones Forales de sus planes individuales de lucha contra el fraude y de comprobación tributaria, y de su autonomía en el desarrollo de la competencia que tienen asignada en esta materia, existe un consenso general sobre la conveniencia de desarrollar políticas y estrategias conjuntas para combatir el fraude fiscal y se considera que su eficacia se verá reforzada forjando alianzas y estrechando lazos de cooperación entre las instituciones competentes en el ámbito de la administración tributaria. Los Planes Conjuntos de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco nacen en este contexto en el que se persigue propiciar sinergias y ganar en eficacia mediante la colaboración interinstitucional entre las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco.

El Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco elaborado anualmente, además de determinar sus criterios generales, debe contemplar las actuaciones coordinadas a realizar por las Diputaciones Forales, que se estructuran en tres tipos: acciones de obtención de información, acciones preventivas y acciones de regularización y cobro.

Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi

Mediante el Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi (CAE), se evalúa el resultado y la eficacia de las actuaciones de cada uno de los Planes anuales conjuntos elaborados por la Comisión de Lucha contra el Fraude en Euskadi, así como el grado de su realización.

Programa de educación tributaria

Dentro del Plan Conjunto de Lucha Contra el Fraude Fiscal, Diputaciones Forales y Gobierno Vasco apostamos por reforzar estrategias preventivas, concienciando sobre el valor social de contribuir al sostenimiento de los servicios públicos. En este sentido, a través de un convenio de colaboración interinstitucional, se ha promovido un programa conjunto de educación cívico-tributaria consistente en una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad a impartir en los centros escolares de Euskadi que deseen participar en el programa.

El objetivo que se persigue es fortalecer la conciencia fiscal de la ciudadanía desde una edad temprana. Por una parte, se trata de que el alumnado adquiera un conocimiento sencillo pero didáctico y riguroso, del funcionamiento de nuestro entramado institucional, su organización, la distribución de competencias entre administraciones y la forma en que éstas se financian. Adicionalmente, se pretende concienciar al colectivo estudiantil de la injusticia y las consecuencias perniciosas que acarrea el fraude fiscal, promoviendo el conocimiento sobre el destino de los fondos públicos: qué servicios se prestan con la aportación ciudadana y de qué manera se contribuye a lograr un entorno más solidario y equilibrado.

[Curso 2024-2025. Extracto del Informe Final de Educación Tributaria.](#)

TicketBAI

TicketBAI es un proyecto compartido entre las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco que tiene como objetivo establecer una serie de obligaciones legales y técnicas, de modo que, a partir de su entrada en vigor, todas las personas físicas y jurídicas que realicen una actividad económica deberán utilizar un software de facturación que cumpla los requisitos técnicos que se publiquen. El nuevo sistema permite a las haciendas forales controlar los ingresos de las actividades económicas de las personas contribuyentes y, en particular, de aquellas actividades enmarcadas en sectores que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios a las y los consumidores finales, cobrados en gran medida en efectivo. Asimismo, dicha información permitirá facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Divulgación del Concierto Económico

El Concierto Económico en la página web del Gobierno Vasco

El Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco dedica un amplio espacio en su página web a la divulgación del Concierto Económico: i) qué es, ii) normativa reguladora, que incluye comparativas de los distintos textos y una versión consolidada en varios idiomas (en euskera, castellano e inglés) complementada por un Glosario de términos sobre el Concierto que acompaña una explicación didáctica en inglés, así como sus equivalencias terminológicas en euskera y en castellano, iii) información sobre los órganos regulados en el Capítulo III del Concierto Económico (Comisión Mixta del Concierto Económico, Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y Junta Arbitral del Concierto Económico) y iv) un apartado de terminología del Concierto en euskera que recoge las recomendaciones del Servicio Oficial de Traducción del Gobierno Vasco (IZO) y que dirige a una herramienta dinámica de acceso a más de 700 términos, tanto mediante un motor de búsqueda como a través de un listado en orden alfabético.

Ad Concordiam

La Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico Ad Concordiam, es una entidad privada sin ánimo de lucro, cuyos socios promotores son la Diputación Foral de Bizkaia, la Universidad del País Vasco, y la Universidad de Deusto, que tiene por finalidad la divulgación y el estudio de materias relacionadas con la fiscalidad y la hacienda pública, y muy especialmente con el Concierto Económico.

Informe de actividad de la Junta Arbitral del Concierto Económico

La Junta Arbitral del Concierto Económico es un órgano de deliberación y resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma en materia tributaria. La Junta Arbitral es una institución que se encontraba ya prevista en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la finalidad de resolver “los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal y de la cifra relativa de negocios de las personas jurídicas”. Anualmente el citado órgano elabora un informe de actividad.

Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales (ITUNA)

El Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales, donde participan y colaboran los Departamentos de la UPV/EHU de Historia Contemporánea (Leioa), Derecho Público (Leioa y Donostia) y Didáctica de las Ciencias Sociales (Vitoria-Gasteiz) cuenta con un servicio de documentación con el objeto de recopilar información, racionalizar, analizar y difundir el conocimiento académico en torno al Concierto y Convenio Económico, las Haciendas Forales, el sistema fiscal vasco y en general de los sistemas de federalismo fiscal o descentralización fiscal y financiera.

Por último, el Centro estimula, difunde y promueve el conocimiento del Concierto y Convenio Económico y el sistema fiscal vasco especialmente en el ámbito de la sociedad vasca, española y europea así como en otros marcos internacionales, situando el caso vasco en las corrientes de investigación internacionales sobre federalismo fiscal.

El Concierto Económico Vasco: una visión personal. **Pedro Luis Uriarte**

Obra divulgativa sobre el Concierto Económico vasco, visto desde distintas perspectivas, en la cual, a lo largo de los 11 libros en que se estructura, el autor explica los fundamentos, características, funcionamiento, evolución, éxitos y fracasos, ataques y defensa del Concierto Económico, y su pasado, presente y futuro.

Se trata de una obra especialmente recomendable para quienes quieran introducirse en el conocimiento del Concierto, pero también será útil para quienes ya lo conocen y quieren profundizar en aspectos concretos del mismo. Se caracteriza, además de por su enfoque didáctico y de fácil acceso para quienes descubren el Concierto por primera vez, por el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud quienes se interesen por esta Institución.

Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales. **Javier Armentia**

Libro editado por el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, que tiene por objeto recorrer la historia del Concierto Económico a través de los diferentes textos legales que, en cada momento histórico, recogen su contenido. Su autor, Javier Armentia Basterra, durante muchos años responsable del Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava y gran conocedor del Concierto Económico, trata de huir de tecnicismos legales, optando por la utilización de términos y explicaciones más usuales que faciliten su comprensión con el apoyo asimismo de numerosos cuadros resumen. A través del enlace se accede al sumario del libro junto con la nota introductoria del autor y los datos identificativos necesarios para facilitar su localización.

Global Tax Evasion Report 2024 - EUTAX OBSERVATORY

Tal y como recoge EUTAX OBSERVATORY, El Informe Global sobre Evasión Fiscal 2024 es un estudio relevante que aborda la cuestión de la evasión fiscal a nivel internacional. A lo largo de la última década, los gobiernos han implementado importantes iniciativas para reducir la evasión fiscal en el ámbito internacional. Sin embargo, a pesar de la importancia de estos desarrollos, se sabe poco acerca de los efectos de estas nuevas políticas. ¿Está disminuyendo o aumentando la evasión fiscal global? ¿Están surgiendo nuevos problemas y, de ser así, cuáles son? Este informe responde a estas preguntas gracias a una colaboración de investigación internacional sin precedentes, basada en el trabajo de más de 100 investigadores de todo el mundo.

El impacto de la fiscalidad en la igualdad de género en la UE

El 13 de enero de 2025, el Subcomité de Asuntos Fiscales del Parlamento Europeo celebró una audiencia pública sobre el impacto de la fiscalidad en la igualdad de género en la Unión Europea. La audiencia se organizó en el contexto de la Semana de la Igualdad de Género 2024 del Parlamento Europeo, que tuvo lugar del 2 al 5 de diciembre de 2024.

La audiencia analizó cómo las medidas fiscales en los Estados miembros de la UE afectan a la igualdad de género, ya sea de manera positiva o negativa. Se examinaron las políticas fiscales que pueden considerarse actualmente como obstáculos para promover la igualdad de género y cómo se pueden abordar estos obstáculos. Además, en la audiencia se examinaron las medidas fiscales que pueden servir como una buena práctica o que podrían considerarse para promover la igualdad de género. Por último, se examinaron si las políticas fiscales a escala de la UE pueden contribuir a la consecución de este objetivo.

Otros enlaces de interés

Accesos a las páginas web de los departamentos de Diputaciones Forales y Gobierno Vasco con competencia en materia fiscal y tributaria

Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco

Hacienda Foral de Álava

Hacienda Foral de Bizkaia

Hacienda Foral de Gipuzkoa

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 01007 Vitoria-Gasteiz
Telefona/Teléfono: 945/016770 – zergak@euskadi.eus

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93
ISSN – 2253 - 7805

«ZERGAK» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organora bidali behar dituzte artikuluak.

- Lanaren kopia bat posta elektronikoz bidaliko da, adierazitako helbidera.
- Artikuluaren luzapenak ez ditu 20 orrialde gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari 200 hitz baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Artikuluak irudikapen grafikoak baditu, haiek egiteko oinarri gisa balio duten zenbakizko datuak sartu beharko dira.
- Artikulugile bakoitzak bere izena, helbide osoa, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko bi hizkuntza ofizialetako edozeinetan idatz daitezke.
- Artikuluak hizkuntza inklusiboa erabiliz idatziko dira, irudirik eta genero-estereotiporik gabe.
- Lankidetzari buruzko xehetasun gehiago jakiteko (ordainsariak, izapideak, etab.), harremanetan jar zaitezke zergak@euskadi.eus helbidera mezu bat bidaliz.

Aldizkariaren erredakzioak beretzat gordetzen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, aldezturik ebaluazio-prozesu anonimo bat egin ondoren. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegia txertatzea ere.

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

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

- Se remitirá una copia del trabajo mediante e-mail a la dirección de correo indicada.
- La extensión del artículo no debe superar las 20 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 200 palabras.
- Si el artículo contiene representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Se incluirá la autoría con nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.
- Los artículos se redactarán utilizando un lenguaje inclusivo sin imágenes ni estereotipos de género.
- Para concretar más detalles sobre la colaboración (remuneración, trámites, etc.) puede contactar enviando un correo a zergak@euskadi.eus.

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

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