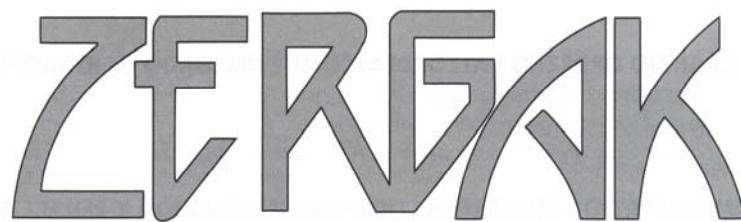


2 - 2011

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO



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

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2011

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Manuela Escribano Riego (Lehendakaria/Presidenta)

José Luis España Guzmán (Zuzendaria/Director)

Jon Martínez Alonso, José Rubí Cassinello, Miren Itziar Miner Canflanca, José Ramón Martínez Martínez

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

Miguel Ortega Abad (Eusko Jaurlaritza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), José Luis Hernández Goikoetxea (Gipukoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

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

Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz

Telefonoa/Teléfono: 945/016770 – FAX/Fax: 945/016771

ARGITARATZAILEA/EDITA

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

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

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

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

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

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, aurez ebaluatzaile anonimo baten edo batzuen iritzia ezagutuko duelarik.

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

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

- Se remitirá una copia del trabajo en formato papel y otro bajo soporte magnético.
- La extensión del artículo no debe superar las 30 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 100 palabras.
- Si el artículo incluye representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Los autores incluirán su nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.

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

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

E ditorial

5

El Impuesto sobre el Patrimonio en el País Vasco.

*Javier Armentia Basterra
Licenciado en Derecho.*

85

A ctualidad Fiscal

Actualidad Álava.

11

Actualidad Bizkaia.

16

Actualidad Gipuzkoa.

29

Actualidad Unión Europea.

32

Una Tasa por la Prestación de Servicios de Rastreo, Rescate o Salvamento.

*José Luis España Guzmán
Director de Administración Tributaria.
Gobierno Vasco.*

109

El IVA en las entidades sin fin de lucro: Operaciones no sujetas, supuestos de autoconsumo y sujeción al Impuesto de Operaciones esporádicas con Contraprestación.

*Juan Calvo Vérgez
Profesor Titular de derecho Financiero y tributario. Universidad de Extremadura.*

115

E studios y Colaboraciones

Las Normas .Forales de medidas tributarias de los Territorios Históricos de Álava/Araba y Bizkaia para el ejercicio 2012.

*Genma Martínez Bárbbara
Jefa del Servicio de Política Fiscal.
Hacienda Foral de Bizkaia.*

59

Novedades normativas tributarias en el Territorio Histórico de Gipuzkoa de cara a 2012.

*José Luis Hernández Goikoetxea
Jefe del Servicio de Desarrollo
Normativo u Asesoramiento jurídico.
Hacienda Foral de Gipuzkoa.*

75

R eferencias

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2011.9.7.1 Domicilio fiscal. IRPF e IVA.

137

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Domicilio fiscal en un caso de absorción. IS e IVA.

**Resolución R 18/2011 Expediente
9/2008.**

141

- Exacción del Impuesto sobre Sucesiones. ISD.

**Resolución R 19/2011 Expediente
43/2008.**

172

- Diputación Foral de Gipuzkoa y Comunidad Foral de Navarra. Domicilio fiscal por traslado de domicilio social.

**Resolución R 20/2011 Expediente
15/2008.**

189

- Devolución o compensación del IVA por absorción.

**Resolución R 21/2011 Expediente
3/2009.**

196

- Diputación Foral de Gipuzkoa y Comunidad Foral de Navarra. Cambio de domicilio. Devolución o compensación del IVA.

**Resolución R 22/2011 Expediente
5/2009.**

204

- Recaudación de retenciones del trabajo personal. IRPF.

**Resolución R 23/2011 Expediente
22/2008.**

210

- Devolución saldo del IVA.

**Resolución R 24/2011 Expediente
11/2009.**

214

- Retenciones rendimientos del trabajo. IRPF.

**Resolución R 25/2011 Expediente
6/2009.**

226

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DE INTERÉS

- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso administrativo. Sección tercera.

SENTENCIA de doce de enero de dos mil doce.

231

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV 2011

Presupuesto 2012

Juan Carlos García Amézaga

239

Normativa Tributaria

Territorio Histórico de Álava

259

Territorio Histórico de Bizkaia

259

Territorio Histórico de Gipuzkoa

259

Comunidad Autónoma del País Vasco

259

Comunidad Foral de Navarra

259

Administración del Estado

259

E ditorial

El presente número de *Zergak* corresponde al cierre de 2011, año de pocas alegrías tanto en general en el terreno económico como más concretamente en el campo de nuestras Haciendas.

Para el inicio de un nuevo ejercicio, las Instituciones de nuestros Territorios Forales han adoptado una serie de medidas tributarias transitorias con efectos recaudatorios diferentes según la figura impositiva modificada. Las medidas tienen la misma orientación en los tres territorios, si bien divergen en algunos aspectos, fundamentalmente de orden "cuantitativo". Para tener una idea clara del alcance de las medidas adoptadas en los últimos meses contamos con tres colaboraciones firmadas por Javier Armentia Basterra, Gemma Martínez Bárbara y José Luis Hernández Goikoetxea, responsables de los servicios normativos de las haciendas de Álava, Bizkaia, y Gipuzkoa Forales, a las que posteriormente nos referiremos.

La sección de Actualidad fiscal cuenta con el resumen elaborado por los Servicios de Normativa Tributaria o Política Fiscal de las Diputaciones Forales, que describen las disposiciones más relevantes de carácter tributario aprobadas y publicadas desde 1 de septiembre de 2011 hasta 31 de enero de 2012 en cada uno de los Territorios Históricos.

La actualidad tributaria europea durante el segundo semestre de 2011 se detalla en el informe elaborado por la Delegación de Euskadi en Bruselas. La actividad que en los últimos tiempos está

Zergak aldizkariaren zenbaki hau 2011. urtearen amaierari buruzkoa da. Ez da poz ugariko urtea izan, ez oro har eremu ekonomikoan ez eta, zehatzago, gure ogasunen eremuan ere.

Ekitaldi berria hasteko, gure foru lurredeetako erakundeek aldi baterako zenbait zerga-neurri hartu dituzte, bilketa ondorio ezberdinak izan dituztela aldatutako zergaren arabera. Neurrien orientazioa berbera da hiru lurredeetan, nahiz eta ezberdinak izan zenbait alderditan, batez ere alderdi "kuantitatiboan". Azken hiletan hartutako neurrien norainokoari buruzko ideia garbiagoa izatearren, hiru kolaborazio ditugu, Javier Armentia Basterrak, Gemma Martínez Bárbarak eta José Luis Hernández Goikoetxeak idatzita, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako ogasunetako araudi-zerbitzuetako ardurdunak direnak. Ondoren hitz egingo dugu horiei buruz.

"Zergak gaur egun" atalean foru aldundietako zerga-araudiaren zerbitzuek edo zerga-politikako zerbitzuek egindako laburpen bat azaltzen da. Bertan, lurralte historiko bakotzean 2011ko irailaren 1etik 2012ko urtarrilaren 31ra bitartean onetsi eta argitaratu diren zerga-izaerako xedapen garrantzitsuenak deskribatu dira.

Europako zerga-arloak 2011ko bigarren seihiokoan izan duen gaurkotasuna Euskadiren Bruselako Ordezkaritzak egindako txostenean azaldu da zehatz. Europako

desarrollando la Comisión Europea en materia presupuestaria y, directamente, en materia tributaria, ha experimentado un incremento muy notable con iniciativas sobre todo en este último ámbito, con un grado de desarrollo que hasta hace muy poco tiempo se consideraría impensable.

El primer apartado del informe se destina a la propuesta de marco financiero plurianual 2014-2020 realizada por la Comisión Europea en junio de 2011, ambiciosa propuesta que pretende incorporar al presupuesto de la Unión nuevas fuentes de ingresos reduciendo las aportaciones directas de los Estados miembros, consiguiendo un presupuesto más independiente de las contribuciones de los presupuestos nacionales de los Estados miembros.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se sigue analizando la propuesta de Directiva relativa a la Base Imponible consolidada común de este impuesto (BICCS), comentando el debate y posterior apoyo a esta propuesta en el seno del Comité Económico y Social Europeo.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, existen también importantes novedades, por ahora no tanto en el campo normativo sino en el debate sobre el futuro del impuesto, una vez que, tras muchos años, parece que se abandona definitivamente el cerrado camino que constituía el “régimen definitivo del impuesto” aprobado a comienzos de la década de los noventa del pasado siglo.

Este análisis de la actualidad europea continúa con las iniciativas comunitarias en materia de cooperación y lucha contra el fraude fiscal. El apartado VI del informe describe la actualidad del Tribunal de Justicia de la UE, reseñando la desestimación de los recursos de casación relativos a algunas de las medidas tributarias aprobadas en el País Vasco en los años 1993-1997 y la sentencia del Tribunal respecto a la imposición societaria en Gibraltar. El apartado VII informa sobre tres procedimientos relacionados con España y, finalmente se informa sobre la publicación de

Batzordea aurrekontuen arloan eta, zuzenean, zerga-arloan, azken aldian garatzen dabilen jarduera nabarmen hasi da batez ere azken eremu horretako ekimenei esker, duela gutxira arte pentsaezintzat hartuko litzatekeen garapen-mailarekin.

Txostenaren lehenengo atala Europako Batzordeak 2011ko ekainean urte anitzeko (2014-2020) finantza-esparrurako proposamenari buruzkoa da. Asmo handiko proposamena da, diru-iturri berriak sartu nahi dizkiona Europar Batasuneko aurrekontuari, estatu kideen zuzeneko ekarpenak murriztuz eta estatu kideetako aurrekontu nazionalekiko independenteagoa izango den aurrekontua lortuz.

Sozietaeen gaineko zergaren eremuan, zerga horren zerga-oinarri bateratu komunari buruzko zuzentaraу-proposamena aztertzan jarraitzen da, eta proposamenari buruzko eztabaidea eta babesa azaldu da Europako Ekonomia eta Gizarte Lantaldian.

Balio erantsiaren gaineko zergan ere berrikuntza garrantzitsuak daude, oraindik ez horrenbeste araudi-eremuan, baina bai zergaren etorkizunari buruzko eztabaidan. Iza ere, urte askoren ondoren, badirudi behin betiko utziko dela alde batera iragan mendeko laurogeita hamarreko hamarkadaren hasieran onetsi zen “zergaren behin betiko araubideak” zekarren bide itxia.

Europako gaurkotasunari buruzko azterketa horrek zerga-iruzurren kontrako lankidetza eta borrokaren alorreko erkidegoko ekimenekin jarraitzen du. Txostenaren VI. atalak Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren gaurkotasuna describatzen du. Bertan adierazten da 1993-1997 urteetan Euskal Autonomia Erkidegoan onetsi ziren zenbait zerga-neurri buruzko kasazio-errekursoak gaitzetsi egin direla, eta Gibraltarren sozietaeen gaineko zerga ezartzeari buruz Auzitegiak egindako epaia ere aipatzen da. VII. atalak Espainiarekin zerikusia duten hiru prozedura azaltzen ditu eta, azkenik, “taxation

la edición 2011 del informe "taxation trends in the EU".

Como hemos indicado con anterioridad, la sección de Estudios y Colaboraciones de este número contiene varias colaboraciones destinadas a analizar la normativa tributaria recientemente aprobada en las Juntas Generales de nuestros Territorios Históricos. La colaboración firmada por Gemma Martínez analiza el contenido de "LAS NORMAS FORALES DE MEDIDAS TRIBUTARIAS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE ÁLAVA/ARABA Y BIZKAIA PARA EL EJERCICIO 2012". La similitud entre ambas normas permite realizar un análisis conjunto de ambas. La autora realiza un recorrido por su contenido, sistematizándolo por figuras impositivas, con un esquema similar al adoptado por José Luis Hernández Goikoetxea en su colaboración "NOVEDADES NORMATIVAS TRIBUTARIAS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA DE CARA A 2012".

Javier Armentia Basterra, por su parte, analiza tal y como el título de su colaboración indica, "EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN EL PAÍS VASCO", impuesto que cobra de nuevo vigencia en el País Vasco bien que de forma transitoria.

Además de estas colaboraciones que afectan "ya" a nuestra fiscalidad, hemos querido incluir en este número de Zergak una colaboración sobre una nueva figura tributaria que se está analizando en el ámbito comunitario cuyo origen cabe encuadrarlo en la conocida como "Tasa Tobin" y cuya posible aprobación está cobrando fuerza, si no en todo el ámbito comunitario por la frontal oposición de alguno de los Estados miembros, sí en buena parte de ellos. Manuel Santaella Vallejo, Consejero de Finanzas de la Representación Permanente de España ante la UE, firma la colaboración "EL IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS. EL DEBATE EN LA UE". El autor, después de explicar el origen de esta propuesta, efectúa un minucioso análisis de la propuesta de Directiva, examinando no solo los aspectos concretos de contenido jurídico de la propuesta con la configuración concreta de los elementos sustanciales del impuesto, sino también los objetivos y el análisis de

trends in the EU" txostenaren 2011ko edizioaren argitalpenaren berri ematen da.

Arestian aipatu dugun bezala, zenbaki honetako "Azterlanak eta kolaborazioak" izeneko atalak gure lurralte historikoetako batzar nagusietan duela gutxi onetsi den zergaraubidea aztertzeko zenbait kolaborazio ditu. Gemma Martínezek kolaborazioak "ARABA ETA BIZKAICO LURRALDE HISTORIKOEN 2012KO EKITALDIRAKO ZERGA-NEURRIEN FORU-ARAUAK" aztertzen ditu. Arau biak antzekoak direnez, elkarrekin azter daitezke biak. Egileak arauen edukia aztertu du, zergen arabera sistematizatz, eta José Luis Hernández Goikoetxeak "ZERGA-ARAUDIAREN BERRITASUNAK GIPUZKOAKO LURRALDE HISTORIKOAN 2012ARI BEGIRA" kolaborazioan hartutako antzeko eskema erabili du horretarako.

Javier Armentia Basterrak, aldiz, "ONDAREAREN GAINeko ZERGA EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOAN" aztertu du, zerga hori berriro baitago indarrean Euskal Autonomia Erkidegoan, nahiz eta aldi baterako izan.

Gure zerga-arloari "dagoeneko" eragiten dioten kolaborazio horiez gain, Erkidego mailan aztertzen dabilitzan zerga berri bat buruzko kolaborazio bat ere sartu nahi izan dugu Zergak aldizkariaren zenbaki honetan. "Tobin tasa" izenekoan du oinarria, eta onesteko aukera gero eta handiagoa da, agian ez Erkidegoko eremu osoan, estatu kide batzuk ez daudelako ados, baina bai estatu gehienetan. Europar Batasunean Espainiak duen Ordezkaritza Iraunkorreko Finantzetako kontseilaria den Manuel Santaella Vallejok idatzi du "FINANTZA-TRANSAKZIOEN GAINeko ZERGA. EUROPAR BATASUNEKO EZTABaida" kolaborazioa. Egileak, proposamenaren jatorria azaldu ondoren, zehatz aztertzen du zuzentarau-proposamena. Horrela, proposamenaren eduki juridikoko alderdi zehatzak azterzeaz gain, zergaren funsezko elementuen konfigurazio zehatza azalduta, Europako

impacto efectuado por la Comisión Europea y, no menos importante en estos momentos, las consideraciones de orden político sobre las posibilidades de implementación de este impuesto.

José Luis España Guzmán, Director de Administración Tributaria del Gobierno Vasco firma la colaboración "UNA TASA POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE RASTREO, RESCATE O SALVAMENTO". Esta nueva tasa fue aprobada recientemente por el Parlamento Vasco en la Ley 5/2011 de modificación de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y constituye una novedad en el intento de regular una tasa para la prestación de este tipo de servicios. El autor, tras describir las modificaciones que esta Ley incorpora a la regulación de las tasas de la Administración de la CAPV analiza de forma pormenorizada la nueva tasa que, por su novedad, ha propiciado un interesante debate en torno a su implementación.

La última de las colaboraciones de este número de Zergak se dedica al mundo de las entidades sin ánimo de lucro y al IVA: Su título es "EL IVA EN LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO: OPERACIONES NO SUJETAS, SUPUESTOS DE AUTOCONSUMO Y SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE OPERACIONES ESPORÁDICAS CON CONTRAPRESTACIÓN", y su autor, Juan Calvo Vérgez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura.

Las actividades que realizan las entidades sin ánimo de lucro solo están sujetas al IVA si revisten un carácter "económico", en los términos del impuesto. Así el autor analiza en primer lugar las operaciones no sujetas al IVA de estas entidades, para analizar posteriormente la problemática derivada de los supuestos de autoconsumo, finalizando con la relación con el IVA de la realización por parte de estas entidades de operaciones con contraprestación con carácter esporádico.

La sección de Referencias se abre con las consultas que han sido objeto de informe en el Órgano de Coordinación Tributaria.

Batzordeak egindako eraginaren helburuak eta azterketa ere aztertzen ditu, baita zerga hori ezartzeko aukerei buruzko gogoeta politikoak ere, garrantzitsua dela une honetan.

Eusko Jaurlaritzako Zerga Administrazioko zuzendaria den José Luis España Guzmánek "BILAKETA-, SALBAMENDU- EDO ERRESKATE-ZERBITZUENGATIKO TASA" izeneko kolaborazioa sinatu du. Tasa berri hori orain dela gutxi onetsi zuen Eusko Legebiltzarra Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioaren Tasa eta Prezio Publikoei buruzko Legea aldatzeko 5/2011 Legearen bitarte, eta berria da horrelako zerbitzuak emateagatiko tasa arautzeko ahaleginean. Egileak, lege horrek EAEko Administrazioaren tasen erregulazioari ekartzen dizkion aldaketak deskribatu ondoren, eztabaidea interesgarria sortu du zerga hori ezartzearen inguruau.

Zergak aldizkariaren zenbaki honetako azken kolaborazioa irabazi-asmorik gabeko erakundeen eta BEZaren ingurukoa da. "BALIO ERANTSIAREN GAINeko ZERGA IRABAZI-ASMORIK GABEKO ERAKUNDEETAN: LOTU GABEKO ERAGIKETAK, AUTOKONTSUMOKO KASUAK ETA ORDAINA DUTEN NOIZBEHINKAKO ERAGIKETEN GAINeko ZERGARI LOTZEA" da izenburua, eta Extremadurako Unibertsitateko finantza- eta zerga-zuzenbideko irakasle titularra den Juan Calvo Vérgez jaunak idatzi du.

Irabazi-asmorik gabeko erakundeek egiten dituzten jarduerak izaera "ekonomikoa" badute bakarrik ordaindu behar dute BEZA, zergaren baldintzei jarraituz. Beraz, BEZari lotuta ez dauden erakunde horien eragiketak aztertzen ditu egileak lehenengo eta behin. Gero, autokontsumoko kasuetatik eratorritako problematika aztertzen du eta, azkenik, erakunde horiek ordaina duten noizbehinkako eragiketak egiteak BEZarekin duen lotura aztertzen du.

"Aipamenak" atalari dagokionez, Zerga Koordinaziorako Organoaren txostena izan duten konsultak aipatu dira bertan.

Además, se incluye una serie de resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico, y por último, se incluye un informe elaborado por Juan Carlos García Amezaga, referido al cierre de 2011 y al presupuesto para 2012.

La revista cierra con el acceso a la dirección donde se encuentra el habitual compendio de la normativa tributaria publicada en los boletines oficiales de los tres Territorios Históricos, del País Vasco, de la Comunidad Foral de Navarra y del Estado, con la posibilidad de acceder al texto completo de cada una de estas normas.

Gainera, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpen batzuk aipatzen dira eta, azkenik, Juan Carlos García Amezaga 2011ko itxialdiari eta 2012rako aurrekontuari buruz egindako txosten bat azaldu da.

Aldizkariaren amaieran hiru lurralte historikoetako, Euskal Autonomía Erkidegoko, Nafarroako Foru Erkidegoko eta Estatuko aldizkari ofizialetan argitaratutako zergaraudiaren laburpenerako helbidea aipatzen da, arau bakoitzaren testu osoa ikusi ahal izateko aukerarekin.

A ctualidad fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 1/08/2011 AL 31/12/2011 2011.

PRIMERO. B.O.T.H.A. nº 111 de 21-9-11 (IBI)
NORMA: Decreto Foral 55/2011, del Consejo de Diputados de 13 de septiembre, que aprueba las Normas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

SUMARIO: Se aprueba el reglamento de valoración de los BICEs, cuyo contenido básico dispone que se realizará una valoración singularizada, conforme al método valorativo que prevea la correspondiente ponencia de valores. No obstante y allí donde sea posible, dispone la aplicación de idénticas reglas de valoración que las establecidas para los inmuebles rústicos y urbanos.

SEGUNDO. B.O.T.H.A. nº 114 de 28-9-11 (NFGT, IS, IRNR, IVA, II.EE)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2011, del Consejo de Diputados de 20 de septiembre, que adapta a la normativa tributaria alavesa las modificaciones introducidas por los Reales Decretos-Ley 2/2011 y 9/2011, de 18 de febrero y 19 de agosto, y por las Leyes 2/2011 y 13/2011, de 4 de marzo y 27 de mayo.

SUMARIO: Se introducen en el sistema tributario del Territorio Histórico de Álava las modificaciones contenidas en el Real Decreto-Ley

2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero, en la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego y en el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011.

TERCERO. B.O.T.H.A. nº 123 de 21-10-11 (IVA)

NORMA: Orden Foral 592/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 13 de octubre, de modificación de la Orden Foral 318/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 19 de mayo, por la que se aprueba el modelo 349 de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet.

SUMARIO: Se introducen modificaciones de carácter eminentemente técnico en el modelo 349, que consisten en la introducción de dos nuevas claves "M" y "H" que permitan identificar las entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta, de acuerdo con el apartado 12º del artículo 27 del Decreto Foral Normativo 12/1993, del Impuesto sobre el Valor Añadido, efectuadas bien por un importador identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tenga o no la condición de representante fiscal, o por

un representante fiscal en nombre y por cuenta de un importador no identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

CUARTO. B.O.T.H.A. nº 125 de 26-10-11 (IRPF)
NORMA: Decreto Foral 61/2011, del Consejo de Diputados de 18 de octubre, que determina el rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a la actividad de elaboradores de vino y a las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras.

SUMARIO: Se fija que en los períodos impositivos 2012 y 2013, a las actividades de referencia, para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa, en lugar del 25 por ciento, se aplicará un porcentaje del 35 por ciento en concepto de provisiones, amortizaciones y gastos de difícil justificación. Este porcentaje del 35 por ciento ya se había mantenido transitoriamente para los períodos impositivos 2010 y 2011, lo que hace el presente Decreto es mantenerlo, también, para los períodos impositivos 2012 y 2013.

QUINTO. B.O.T.H.A. nº 130 de 7-11-11 (IBI)
NORMA: Acuerdo 582/2011, del Consejo de Diputados de 26 de octubre, que aprueba definitivamente la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del término municipal de Labastida.

SUMARIO: Se aprueba la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para el término municipal de Labastida, recogiendo las nuevas Normas Subsidiarias de Planeamiento aprobadas por Orden Foral nº 28/2000, de 23 de febrero y las modificaciones introducidas por la sentencia nº 389/2002, de 15 de abril del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

SEXTO. B.O.T.H.A. nº 138 de 25-11-11 (IBI)
NORMA: Acuerdo 624/2011, del Consejo de Diputados de 15 de noviembre, que aprueba

definitivamente el Anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Iruña de Oca, incluyendo en la misma los criterios valorativos del Parque Eólico de "Badaia", en la parte situada en el citado término municipal.

SUMARIO: Aprobación del Anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Iruña de Oca, incluyendo en la misma los criterios valorativos del Parque Eólico de "Badaia", en la parte situada en el citado término municipal, así como su publicación en el BOPA y mediante edictos, tal y como establecen la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su Reglamento.

SÉPTIMO. B.O.T.H.A. nº 138 de 25-11-11 (IBI)
NORMA: Acuerdo 626/2011, del Consejo de Diputados de 15 de noviembre, que aprueba definitivamente el anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Ribera Alta, incluyendo en la misma los criterios valorativos del Parque Eólico de "Badaia", en la parte situada en el citado término municipal.

SUMARIO: Aprobación del Anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Ribera Alta, incluyendo en la misma los criterios valorativos del Parque Eólico de "Badaia", en la parte situada en el citado término municipal, así como su publicación en el BOPA y mediante edictos, tal y como establecen la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su Reglamento.

OCTAVO. B.O.T.H.A. nº 138 de 25-11-11 (IBI)
NORMA: Acuerdo 627/2011, del Consejo de Diputados de 15 de noviembre, que aprueba definitivamente el anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de San Millán, incluyendo en la misma los criterios valorativos del Parque Eólico de "Elgea-Urkilla", en la parte situada en el citado término municipal.

SUMARIO: Aprobación del Anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de San Millán, incluyendo en la misma los criterios valorativos del Parque Eólico de "Elgea-Urkilla", en la parte situada en el citado término municipal, así como su publicación en el BOTHA y mediante edictos, tal y como establecen la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su Reglamento.

NOVENO. B.O.T.H.A. nº 139 de 28-11-11 (IBI)
NORMA: Acuerdo 625/2011, del Consejo de Diputados de 15 de noviembre, que aprueba definitivamente el anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Kuartango, incluyendo en la misma los criterios valorativos del Parque Eólico de "Badaia", en la parte situada en el citado término municipal.

SUMARIO: Aprobación del Anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Kuartango, incluyendo en la misma los criterios valorativos del Parque Eólico de "Badaia", en la parte situada en el citado término municipal, así como su publi-

cación en el BOTHA y mediante edictos, tal y como establecen la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su Reglamento.

DÉCIMO. B.O.T.H.A. nº 140 de 30-11-11, (IBI)
NORMA: Acuerdo 623/2011, del Consejo de Diputados de 15 de noviembre, que aprueba definitivamente el anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Barrundia, incluyendo en la misma los criterios valorativos de los Parques Eólicos de "Elgea" y "Elgea-Urkilla".

SUMARIO: Aprobación del Anexo de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de características especiales sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Barrundia, incluyendo en la misma los criterios valorativos de los Parques Eólicos de "Elgea" y "Elgea-Urkilla", así como su publicación en el BOTHA y mediante edictos, tal y como establecen la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su Reglamento.

UNDÉCIMO. B.O.T.H.A. nº 141 de 2-12-11 (IBI)
NORMA: Acuerdo 657/2011, del Consejo de Diputados de 23 de noviembre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración del suelo y de las construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Labastida.

SUMARIO: Aprobación de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles urbanos sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Labastida, así como su publicación en el BOTHA y mediante edictos, tal y como establecen la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su Reglamento.

DUODÉCIMO. B.O.T.H.A. nº 142 de 5-12-11 (IBI)
NORMA: Acuerdo 658/2011, del Consejo de Diputados de 23 de noviembre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración del suelo y de las construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Llodio-Laudio.

SUMARIO: Aprobación de la Ponencia de Valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles urbanos sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Llodio-Laudio, así como su publicación en el BOTHA y mediante edictos, tal y como establecen la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su Reglamento.

DÉCIMO TERCERO. B.O.T.H.A. nº 152 de 28-12-11 (IVA)

NORMA: Orden Foral 745/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 19 de diciembre, por la que se aprueba el Modelo 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO: Se aprueba el modelo 391 de Declaración-Liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, para los sujetos pasivos del impuesto que estén obligados a tributar por alguna o varias actividades en régimen simplificado, en el que se incluya un único apartado para la descripción de actividades, tanto del volumen anual de ingresos, como del índice de cuota devengada por operaciones corrientes ya que en el anterior modelo dichos apartados se desdoblaban en dos períodos debido al cambio de tipos impositivos del impuesto aprobados en virtud del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2010, de 26 de enero, y por tanto su utilización era únicamente procedente para el ejercicio 2010.

DÉCIMO CUARTO. B.O.T.H.A. nº 153 de 30-12-11 (IRPF)

NORMA: Decreto Foral 78/2011, del Consejo de Diputados de 27 de diciembre, que modifica los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SUMARIO: Se aprueba una nueva tabla de porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo a partir del día 1 de enero del año 2012, tanto en general como para los trabajadores activos discapacitados.

DÉCIMO QUINTO. B.O.T.H.A. nº 153 de 30-12-11 (IRPF)

NORMA: Orden Foral 760/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 26 de diciembre, por la que se aprueban los signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables a partir de 1 de enero de 2012.

SUMARIO: Esta Orden Foral tiene por objeto establecer las cuantías, instrucciones y demás aspectos que regirán la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con efectos a partir de 1 de enero de 2012, incrementando un dos por ciento las cuantías de los módulos y magnitudes respecto del 2011, a excepción de los relativos a las máquinas auxiliares de apuestas en los que se recoge una nueva cantidad.

DÉCIMO SEXTO. B.O.T.H.A. nº 153 de 30-12-11 (IRPF, IS, IRNR)

NORMA: Orden Foral 761/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no

Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador.

SUMARIO: Se aprueba un nuevo modelo 193, por una parte para introducir mejoras técnicas en el mismo y por otra para aclarar el modo en que se deben declarar los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

DÉCIMO SÉPTIMO. B.O.T.H.A. nº 153 de 30-12-11 (IRPF, IS, IRNR)

NORMA: Orden Foral 762/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 734/2008 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 196, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros, declaración informativa anual de personas autorizadas y de saldos en cuentas en toda clase de instituciones financieras.

SUMARIO: Se modifica el modelo 196 en dos aspectos: uno, para posibilitar que se facilite la unidad de cuenta empleada en las cuentas bancarias declaradas en dicho modelo y dos, se modifica el modelo mediante la creación de nuevas claves, con la finalidad de posibilitar la declaración de aquellas cuentas bancarias que cambien de condición durante el ejercicio, pasando de ser cuentas bancarias de persona residente a cuentas bancarias de persona no residente y viceversa.

DÉCIMO OCTAVO. B.O.T.H.A. nº 153 de 30-12-11 (IRNR)

NORMA: Orden Foral 763/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 712/2002, de 16 de diciembre, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por la que se aprueba el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador.

SUMARIO: Se modifican los diseños físicos y lógicos del modelo 291 para realizar varios cambios en los mismos: uno, se incluye la posibilidad de facilitar la unidad de cuenta empleada en las cuentas bancarias declaradas en el modelo 291; dos, se modifica el modelo mediante la creación de nuevas claves, con la finalidad de posibilitar la declaración de aquellas cuentas bancarias que cambien de condición durante el ejercicio, pasando de ser cuentas bancarias de persona residente a cuentas bancarias de persona no residente y viceversa y tres, se incorporan como dato a suministrar en el modelo los saldos a 31 de diciembre y los saldos medios correspondientes al cuarto trimestre del año y se refunden en una única declaración informativa las obligaciones de información referidas a cuentas de no residentes.

DÉCIMO NOVENO. B.O.T.H.A. nº 153 de 30-12-11 (Suplemento)

NORMA: Norma Foral 18/2011, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para el año 2012.

SUMARIO: El citado proyecto de Norma Foral, entre otras, introduce: 1) en NFGT: se regulan las notificaciones telemáticas y se permite la notificación por comparecencia a través de la sede electrónica de la DFA; 2) en IRPF:

se minoran los límites de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión, se modifica la tributación del ahorro, se deflacta la tarifa del impuesto y se actualizan diversas reducciones y deducciones; 3) en IS: se limita la compensación de bases imponibles negativas, se vuelve a incorporar la deducción por creación de empleo y se modifica el tipo aplicable a las sociedades patrimoniales; 4) en ISyD: se someten a gravamen al tipo fijo del 1,5% las donaciones y demás negocios a título gratuito e "inter vivos" a favor del cónyuge, pareja de hecho, ascendiente, descendiente, adoptante y adoptado; 5) en IVTM: se habilita a los Ayuntamientos para establecer una bonificación de hasta el 95% a los vehículos eléctricos.

VIGÉSIMO. B.O.T.H.A. nº 153 de 30-12-11 (Suplemento) (IP)

NORMA: Norma Foral 19/2011, de 22 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

SUMARIO: Se restablece con vigencia temporal, ejercicios 2011 y 2012, el Impuesto sobre el Patrimonio, con el diseño vigente en el momento en que se derogó, sin introducir modificaciones jurídicas sustanciales en la estructura del mismo. No obstante, se ha elevado hasta 800.000 euros la reducción de la base imponible para todos los contribuyentes, en concepto de mínimo exento, y se incrementa la exención por vivienda habitual a un importe de 400.000 euros.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE EL 1/09/2011 AL 6/02/2012.

NORMA FORAL 3/2011, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2012. (BOB nº 244 de 26-12-2011)

La presente Norma Foral recoge y regula los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2012.

En el Título I se concreta el ámbito de los Presupuestos, que no se ha modificado con relación al ejercicio anterior.

En el Título II se regulan la Modificaciones Presupuestarias debiendo señalar que se han restringido determinadas transferencias de crédito.

Los Títulos III y IV recogen las normas de gestión presupuestaria y de personal del Sector público foral

El Título V regula las Operaciones Financieras, estableciendo el límite de endeudamiento de la Diputación Foral y de las Sociedades mercantiles forales.

El Título VI regula la Financiación Municipal.

El Título VII introduce una serie de medidas de carácter tributario que afectan a la regulación de diversos tributos del sistema fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la principal medida que se adopta es la actualización de la tarifa aplicable a la base liquidable general, así como de las cuantías de diversas deducciones y de la reducción por tributación conjunta, para evitar el incremento de la presión fiscal que supondría mantenerlos constantes a pesar de la elevación de las rentas nominales por efecto de la inflación.

En materia de tributos locales, los valores catastrales de los bienes inmuebles en un 2 por 100.

Por lo que se refiere a las tasas y precios públicos, se actualizan al 2 por 100 los tipos de cuantía fija de los citados ingresos de la Diputación foral de Bizkaia, excepto las tasas y precios públicos que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas en el año 2011 y aquéllas cuyas especiales características de gestión hacen aconsejable su mantenimiento.

NORMA FORAL 4/2011, de 28 de diciembre, por la que se establece el Impuesto sobre el Patrimonio para 2011 y 2012. (BOB nº 248 de 30-12-2011)

La Ley 12/2002, de 23 mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece, en su artículo 24, que el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo concertado de normativa autónoma.

Por medio de la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, que aprobó medidas tributarias para 2009, se derogó con efectos desde el 1 de enero de 2008 la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Desde entonces la situación económica y financiera se ha visto afectada, a nivel mundial, por una crisis sin precedentes que está obligando a una revisión de los modelos tributarios que provocará una transformación tanto de las estructuras tradicionales de los sistemas impositivos como del papel a jugar y de los objetivos a cumplir por cada una de las figuras tributarias.

Mientras se desarrolla este proceso se hace necesaria la adopción de medidas que, con carácter transitorio y coyuntural, minimicen el impacto de la crisis económica, contribuyan al empleo y coadyuven a la recuperación y

a paliar en las clases más desfavorecidas los efectos negativos de la misma, garantizando para el sector público la provisión de los recursos necesarios para ello.

Con este fin, y con carácter transitorio para los años 2011 y 2012, la presente Norma Foral establece de nuevo el derogado Impuesto sobre el Patrimonio, si bien limitando su aplicación a un reducido número de contribuyentes que, por su elevada capacidad económica, deben contribuir de forma más destacada al sostenimiento del gasto público. El nuevo ámbito de aplicación del Impuesto, que mantiene la estructura formal y material vigente en el momento en que se derogó, pretende superar las limitaciones de orden técnico y de equidad que aconsejaron en su momento dicha derogación. Por ello, se eleva hasta 800.000 euros la reducción de la base imponible para todos los contribuyentes, en concepto de mínimo exento, y se incrementa la exención por vivienda habitual a un importe de 400.000 euros.

NORMA FORAL 5/2011, de 28 de diciembre, de reforma de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 248 de 30-12-2011)

El objetivo de la presente Norma Foral lo constituye que los datos, información o documentos que obren en poder de la Administración Foral Tributaria, para el cumplimiento de los fines que ésta deba cumplir de acuerdo con el ordenamiento jurídico, puedan ser trasladados al ámbito parlamentario cuando una Comisión de Investigación lo requiera respecto a personas que desempeñen o hubieran desempeñado, por elección o nombramiento, cargos públicos en todas las Administraciones Pùblicas o personas jurídicas relacionadas con el objeto de la investigación.

Con este fin se proclama, con carácter expreso, el deber de la Administración Foral

Tributaria de comunicar a las Comisiones Parlamentarias de Investigación los datos, información o documentos cuando les sean expresamente requeridos en relación con personas, tanto físicas como jurídicas, o entidades concretas, tanto si tales datos o declaraciones proceden de los propios sujetos pasivos como si han sido obtenidos a través de informaciones de terceros.

Hoy en día, constatamos que las tramas económicas rara vez se centran en personas físicas, sino que se utilizan personas interpuertas a través de entidades jurídicas. Por todo ello, procede adecuar la normativa vigente a la realidad de nuestro tiempo y, para este fin, se adopta la presente reforma de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2011, de 13 de septiembre, por el que se modifican la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOB nº 181 de 21-09-2011)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en sus artículos 21 y 26 que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente, se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, y la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, han introducido diversas modificaciones en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Asimismo, mediante una disposición transitoria, el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de

agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, reduce temporalmente, hasta el 31 de diciembre de 2011, el tipo impositivo aplicable a las entregas de inmuebles destinados a vivienda.

Estas modificaciones requieren por tanto la reforma de las normas forales reguladoras de los citados impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2011, de 13 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 241 de 21-12-2011)

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

La Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 y la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, han introducido diversas modificaciones en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estas modificaciones requieren por tanto la reforma de la norma foral reguladora del citado impuesto en el Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2012, de 24 de enero, por el que se modifica transitoriamente la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 22 de 1-02-2012)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en sus artículos 21 y 26 que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente, se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

El Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de noviembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, ha introducido de manera transitoria diversas modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estas modificaciones requieren por tanto la reforma de la normativa reguladora de los citados impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 176/2011, de 29 de noviembre, por el que se prorroga durante 2012 la vigencia del régimen establecido por el Decreto Foral 143/2009, de 3 de noviembre, por el que se modifican con carácter transitorio las condiciones para la exoneración de garantías en los aplazamientos de deudas. (BOB nº 232 de 7-12-2011)

Mediante el Decreto Foral 143/2009, de 3 de noviembre, se acordó la posibilidad de obtener aplazamientos, con carácter transitorio hasta el 31 de diciembre de 2010, mediante un único sistema de aplazamientos sin aportación de garantías por plazos máximos

improrrogables de doce meses para deudas por un importe inferior a 150.000 euros.

Con fecha 18 de enero y ante la prolongación de la situación de crisis económica y financiera, se optó por prorrogar la medida mediante el Decreto Foral 2/2011, ampliando así el plazo hasta el 31 de diciembre de 2011.

La continuidad de la situación de crisis aconseja prorrogar, una vez más, la medida adoptada en el Decreto Foral 143/2009, y ampliar el plazo hasta el 31 de diciembre de 2012.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 177/2011, de 29 de noviembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2012. (BOB nº 232 de 7-12-2011)

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

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2012, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, el apartado 9 del artículo 15 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del

Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas.

La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2012.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 195/2011, de 13 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 241 de 21-12-2011)

El artículo 2 del Decreto Foral Normativo 2/2008, de 10 de junio, por el que se modifican la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que se refiere al concepto de rehabilitación de edificaciones, y la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, amplió el ámbito de las exenciones en relación con la Deuda Pública y otros instrumentos de renta fija a todos los inversores no residentes sin establecimiento permanente, con independencia de su lugar de residencia.

Con posterioridad, el artículo 3 del Decreto Foral Normativo 1/2009, de 10 de febrero, eliminó la obligación de informar respecto de las rentas derivadas de Deuda Pública obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente, equiparándose de esta forma su tratamiento al de la deuda privada.

Es objeto del presente Decreto Foral simplificar las obligaciones tributarias de los inversores no residentes cuando inviertan en valores, de manera que no tengan obligación de obtener un número de identificación fiscal, siendo sustituido este método de control por otros mecanismos alternativos. Se unifican y simplifican también las obligaciones de información tanto en lo relativo a la Deuda Pública como a los instrumentos de deuda privada y el tratamiento de este tipo de rendimientos, cuando son obtenidos por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

También dentro del ámbito del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, se introducen importantes modificaciones en la declaración anual de operaciones con terceras personas, de forma que los sujetos pasivos obligados a la presentación telemática de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido ya no van a tener obligación de presentar el modelo 347 por determinadas operaciones, informándose de todas por medio del modelo 340.

Resulta necesario destacar la novedad de que en la declaración anual de operaciones con terceras personas, los datos declarados deberán ir desglosados por trimestres, siendo el criterio de imputación general el de anotación registral de la factura o documento sustitutivo.

Además, se modifica el régimen transitorio regulador de la declaración de operaciones incluidas en los libros registro, posponiendo hasta el año 2014 para los sujetos pasivos que no estén inscritos en el Registro de devolución

mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrada en vigor de la obligación de presentar el modelo 340.

Por último, se modifica el Decreto Foral 57/2004, de 6 de abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación, para adecuarlo al nuevo modelo de suministro eléctrico implantado por la Ley 17/2007, de 4 de julio, que adapta la Ley del Sector Eléctrico a lo dispuesto en la Directiva 2003/54/CE, de 26 de junio de 2003, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 196/2011, de 13 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2012. (BOB nº 241 de 21-12-2011)

Desde el ejercicio 1998, la Diputación Foral de Bizkaia ha estimulado, a través de los incentivos fiscales contemplados en la normativa tributaria, la participación del sector privado en la financiación de eventos culturales de especial trascendencia desarrollados en el Territorio Histórico de Bizkaia referidos al patrimonio cultural, actividades deportivas, de tiempo libre, manifestaciones artístico-culturales y promoción de actividades de fomento del uso del euskara, dentro del ámbito de actuación del Departamento Foral de Cultura.

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

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para

la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2012.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 210/2011, de 20 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo. (BOB nº 243 de 23-12-2011)

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el capítulo II de su título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre.

Diversas modificaciones en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio 2012 hacen necesaria la modificación de la tabla de retenciones del trabajo, que es corregida con objeto de adecuar las retenciones que tienen que soportar los contribuyentes del territorio histórico sobre su tributación final.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 4/2012, de 24 de enero, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, en materia de pagos a cuenta, para los ejercicios 2012 y 2013. (BOB nº 22 de 1-02-2012)

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el capítulo II de su título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre.

El Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, ha modificado

con vigencia entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2013, determinados tipos de retención a cuenta tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades que, conforme al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, son de adaptación obligatoria para el Territorio Histórico de Bizkaia.

Por otro lado, razones de coherencia del sistema tributario aconsejan la modificación de determinados tipos de retención a cuenta tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades que, aunque se han modificado en el citado Real-Decreto, no son de adaptación obligatoria, de acuerdo con el Concierto Económico. Estos nuevos tipos de retención estarán vigentes entre el 1 de marzo de 2012 y el 31 de diciembre de 2013.

En consecuencia, el presente Decreto Foral tiene por objeto incrementar del 19 al 21 por 100 el porcentaje de retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades sobre los rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario, sobre premios, y sobre ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva y con los períodos de vigencia mencionados.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2012, de 24 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 21 de 31-01-2012)

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, supuso una renovación y actualización integrales de nuestra normativa tributaria general, produciendo una revisión en profundidad de la estructura y de las normas de procedimiento que debe aplicar la Adminis-

tración tributaria en el ejercicio de sus funciones.

En numerosos preceptos de la citada Norma Foral se producen remisiones a posteriores desarrollos reglamentarios, y en otros supuestos es preciso clarificar determinadas disposiciones de la Norma Foral o regular los trámites procedimentales que deben seguirse para la aplicación de los tributos.

El Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, vino a dar cumplimiento a las necesidades de desarrollo reglamentario de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia en el ámbito de la función inspectora, teniendo presentes una serie de premisas relevantes.

En cuanto al ejercicio de las facultades de comprobación e investigación, la evolución de nuestro sistema tributario nos conduce a una generalización del ejercicio de las mismas, ya que cada vez más los órganos de gestión tributaria dedican una mayor parte de sus esfuerzos a la realización de actuaciones de comprobación, compartiendo esta responsabilidad con los órganos inspectores.

Por otro lado, el desarrollo de las prácticas de fraude y el desplazamiento de la elusión tributaria a la fase de recaudación de los tributos imponen cada vez más que sea preciso un ejercicio de funciones de investigación y de comprobación en fase recaudatoria para garantizar que las deudas tributarias conocidas por la Administración tributaria sean satisfechas en vía voluntaria o ejecutiva.

Pero además, la evolución reciente de la propia organización de la Administración tributaria, con la creación de órganos especializados encargados de los procedimientos de aplicación de los tributos en relación con determinados grupos de contribuyentes, tratando con ello de optimizar el empleo de los

recursos, aconsejaron establecer un marco general de actuación de las funciones de inspección correspondientes a la Administración tributaria que disciplinase conforme a unos mismos criterios la actuación de todos ellos. Además, hay que tener presente que la nueva Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia introdujo importantes cambios en la regulación de las funciones de inspección tributaria, con una nueva y más completa sistematización de las actuaciones inspectoras y con una regulación más extensiva de los diferentes procedimientos en la propia Norma Foral.

El Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por medio del Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, ha servido con acierto al asentamiento de los nuevos procedimientos de inspección y al desarrollo de las funciones de comprobación e investigación que se quisieron implementar a partir de la aprobación de la nueva Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Ahora bien, el transcurso de más de seis años en la aplicación de la misma y del propio Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, así como los cambios organizativos y estructurales que se acometieron en la Subdirección de Inspección en el año 2009, junto con la implantación y generalización del empleo de las técnicas de auditoría informática en el curso de los procedimientos inspectores, han hecho que sea preciso introducir en este tiempo modificaciones en el ámbito del desempeño de los procedimientos de inspección, así como realizar nuevas modificaciones para, partiendo de la experiencia acumulada, mejorar aún más los instrumentos de lucha contra el fraude a disposición de la Administración tributaria, teniendo presente que la mejora continua en este ámbito es uno de los ejes esenciales en los que se basa la política tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia.

Desde este punto de vista, realizar una nueva modificación del Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia vigente no se manifiesta como una de las mejores opciones de técnica normativa, en la medida en que la seguridad jurídica y la simplificación de las normas tributarias aconsejan que se realice una actualización completa del Reglamento de inspección tributaria, lo que va a facilitar su manejo sistemático y su utilización por todos los interesados.

Entre las novedades que se pueden destacar del Reglamento que se aprueba por medio del presente Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia, hay que hacer notar que se realiza, por vez primera en nuestra historia normativa, una regulación de las reglas a aplicar en los procedimientos de comprobación e investigación que se refieran a grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y a grupos de entidades que tributen en el régimen especial de los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, tras haber alcanzado un acuerdo al respecto con las demás Administraciones tributarias que pueden resultar afectadas por el mismo, y con la que se pretende clarificar las reglas aplicables a la comprobación e investigación de esos supuestos especiales de tributación.

Por otro lado, se crea un nuevo procedimiento de inspección, en base a la habilitación establecida al respecto en la propia Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, el procedimiento de comprobación reducida, que pensado fundamentalmente para que se desarrolle a partir de actuaciones de los Agentes Fiscales, permita regularizar la situación tributaria de un mayor número de obligados tributarios con una optimización del empleo de los recursos humanos y materiales de los que dispone la Inspección Foral de los Tributos, aumentando de esta manera la eficacia de las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal y

la percepción ciudadana de un aumento de los mecanismos de control a disposición de la Administración tributaria, como una prueba más del compromiso firme de la Diputación Foral de Bizkaia en la reducción al máximo del fraude fiscal.

ORDEN FORAL 2666/2011, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 308 de solicitud de devolución régimen especial recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujetos pasivos ocasionales del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 234 de 12-12-2011)

El modelo 308 y su presentación telemática fueron aprobados por la Orden Foral 1.623/2010, de 23 de junio, y han sido utilizados para solicitar la devolución de las cuotas soportadas deducibles en la adquisición de medios de transporte afectos, por los sujetos pasivos que ejercen la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y tributan por el régimen simplificado del Impuesto, para solicitar el reintegro de las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros realizadas por los sujetos pasivos que tributen en régimen especial del recargo de equivalencia, así como para que aquellos sujetos pasivos ocasionales que realizan entregas exentas de medios de transporte nuevos puedan solicitar la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición de dichos medios de transporte.

La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido establece el derecho a solicitar la devolución del Impuesto soportado que no haya podido deducirse totalmente, previa justificación de su importe, por las entregas de bienes que realicen los Entes públicos o los establecimientos privados de carácter social a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención.

De acuerdo con lo expuesto, es necesario habilitar un sistema que permita ejercer este derecho y, en este sentido se ha considerado conveniente modificar el modelo 308 con la finalidad de introducir un nuevo supuesto de presentación a través del cual pueda solicitarse la devolución del exceso gravado.

ORDEN FORAL 2667/2011, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 234 de 12-12-2011)

El artículo 164, apartado uno, número 6.^º, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual.

De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

La modificación de los tipos general y reducido del Impuesto operada el día 1 de julio de 2010 obligó a modificar el modelo 391 para poder contemplar en determinadas actividades la existencia en 2010 de los dos tipos impositivos vigentes durante el ejercicio.

Al haber finalizado esta situación transitoria ya no se precisa dicho desglose y se vuelve a una situación de un tipo único vigente durante todo el ejercicio, lo que hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 391 que recoja tal modificación.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 391, autoliquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido, para los sujetos pasivos que tributen exclusivamente en régimen simplificado o,

conjuntamente, en el régimen general y en el régimen simplificado.

ORDEN FORAL 2668/2011, de 1 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 610 y 615 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOB nº 234 de 12-12-2011)

El artículo 49.2 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone que los documentos que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio tributarán en metálico mediante el empleo del modelo habilitado para ello, que se presentará en el plazo de 30 días hábiles a contar desde el momento en que se produzca el hecho imponible.

El artículo 21.2 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 63/2011, de 29 de marzo, aclara que realizan una función de giro los documentos expedidos en el tráfico mercantil que, por sí mismos, acrediten, literalmente y con carácter autónomo, el derecho económico de su legítimo tenedor para cobrar de la persona que designen y en el lugar y fecha, que, con independencia de los de emisión, el propio documento señale, una cantidad determinada en dinero o signo que lo represente.

Con fecha 14 de mayo de 2002 se aprobó la Orden Foral 1504/2002, por la que se autorizó el pago en metálico del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grava la emisión de documentos que realicen función de giro o suplan a las Letras de Cambio, se amplió la autorización del pago en metálico del impuesto correspondiente a determinados documentos negociados por entidades colaboradoras y se aprobaron los modelos 610 y 615 del Impuesto.

Las modificaciones habidas en el tráfico mercantil y el hecho de que no toda entidad que interviene en la negociación o cobro de un documento mercantil debe ser obligatoriamente una entidad colaboradora en la Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, han dejado obsoleta la regulación contenida en la Orden Foral 1504/2002, antes mencionada, por lo que se procede a su derogación y a la sustitución de los modelos 610 y 615 por unos nuevos que deberán presentarse exclusivamente de forma telemática.

ORDEN FORAL 2735/2011, de 14 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210 y 215 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. (BOB nº 242 de 22-12-2011)

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

Habiéndose producido modificaciones normativas en la determinación de la base imponible correspondiente a contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, con incidencia en la liquidación del Impuesto, derivadas del Decreto Foral Normativo 2/2010, de 23 de marzo, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, se hace preciso introducir algunos cambios en el modelo 210 de autoliquidación, para incorporar casillas destinadas a reflejar los gastos deducibles que puedan acreditar estos contribuyentes.

Asimismo, se incorporan nuevas casillas destinadas a poner de manifiesto, cuando proceda, el efecto de los límites de imposición establecidos en algunos Convenios para evitar la doble imposición, que al calcularse, en general, sobre rendimientos brutos, obliga a modificar el anterior formato de liquidación. La liquidación se practicará, en todo caso, aplicando la normativa interna y, cuando corresponda tener en cuenta un límite de imposición de Convenio, se aplicará mediante una reducción de la cuota.

Con el fin de simplificar la variedad de modelos, así como para mejorar la gestión de los mismos, se ha eliminado el modelo 212 de declaración de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, que pasan a declararse en el modelo 210, aunque manteniéndose el plazo de autoliquidación del modelo 212 derogado.

En el modelo 210 se podrán agrupar, bajo ciertas condiciones, las rentas obtenidas, siempre que puedan ser calificadas con el mismo código de tipo de renta y sea aplicable el mismo tipo de gravamen.

Cuando se opte por declarar agrupando rentas, el periodo de agrupación será trimestral. El modelo 215 de presentación colectiva, se modifica para adaptarse a los mismos cambios efectuados en el modelo 210.

ORDEN FORAL 2822/2011, de 22 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 normal y simplificado y se modifican los modelos 196 y 291. (BOB nº 248 de 30-12-2011)

La Orden Foral 2997/2007 aprobó, entre otros, los modelos 193 normal y simplificado, utilizados para confeccionar la declaración informativa resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondientes a establecimientos permanentes, en relación con de-

terminados rendimientos del capital mobiliario y determinadas rentas, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador correspondientes a este modelo. Las instrucciones de este modelo fueron modificadas por medio de la Orden Foral 3067/2010, de 27 de diciembre.

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

La necesidad de introducir mejoras técnicas así como de aclarar el modo en que se deben declarar los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aconsejan la aprobación de un nuevo modelo 193.

Por otra parte, se ha observado la necesidad de que sea facilitada la unidad de cuenta empleada en las cuentas bancarias declaradas en los modelos 196 y 291, lo que permitirá, además de facilitar información adicional sobre las cuentas bancarias, dotar de una mayor agilidad al actual sistema de requerimientos de información acerca de movimientos de cuentas bancarias previsto en el artículo 92 de la Norma Foral General Tributaria, al poder diferenciar aquellas cuentas denominadas en euros de aquellas denominadas en divisas.

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

modelo de declaración anual 193 normal y simplificado, y modifique las Ordenes Forales reguladoras de los modelos 196 y 291, introduciendo las adaptaciones necesarias los diseños físicos y lógicos.

ORDEN FORAL 2865/2011, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2012. (BOB nº 3 de 04-01-2012)

El artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen. La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2012 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, la regulación censal establece entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que podrán efectuarse hasta el 25 de abril del año natural en que deba surtir efecto.

La presente Orden Foral mantiene el importe de los módulos y las instrucciones aprobadas para el ejercicio 2011.

ORDEN FORAL 2866/2011, de 26 de diciembre, por la que se fijan los signos, índices y módulos para la aplicación del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2012. (BOB nº 3 de 4-01-2012)

El artículo 29 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, reglamentariamente, podrá regularse la aplicación a determinados sectores de actividad económica, excluidas las actividades profe-

sionales, de sistemas de estimación objetiva que cuantifiquen el rendimiento utilizando los signos, índices o módulos generales o particulares que para cada sector sean aprobados.

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

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

En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto establecer cuál es el ámbito de aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos para el año 2012 y determinar su cuantificación, habida cuenta que se ha producido un incremento del 2 por 100 en la cuantía de dichos módulos respecto al ejercicio 2011.

ORDEN FORAL 2867/2011, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOB nº 5 de 9-01-2012)

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, establece

como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del diputado de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo.

La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales.

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

La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral 3.094/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2011.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, como en los últimos años, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2012 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

ORDEN FORAL 169/2012, de 23 de enero, por la que se modifican los modelos 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas y 340 declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro y otras operaciones. (BOB nº 21 de 31-01-2012)

El Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por lo que se refiere a las obligaciones de información de carácter general, en el Título VI del Reglamento se incorporan las normas relativas a la presentación de determinadas declaraciones informativas.

En este sentido, el artículo 42 regula la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas.

Este deber de información, ya existente antes de la aprobación del Reglamento mencionado, se ha visto modificado debido a la nueva obligación de informar, a través del modelo 340, acerca de las operaciones incluidas en los libros registro, vigente desde enero de 2009 y generalizada a partir de enero de 2012, que preveía la no presentación del modelo 347 por parte de los obligados a la presentación del nuevo modelo 340, salvo en lo referente a determinadas operaciones que se relacionaban de forma expresa en el Reglamento de regulación de las obligaciones tributarias formales.

Recientemente, por medio del Decreto Foral 195/2011, de 13 de diciembre, se han producido importantes cambios en la normativa

reguladora de la materia cuya información se recoge en los modelos 347 y 340.

En relación con el modelo 347, la información incluida en el mismo se exige que sea desglosada trimestralmente y el plazo de presentación se anticipa al mes de febrero, si bien de forma transitoria el modelo correspondiente a 2011 se presentará durante el mes de marzo de 2012.

En relación con el modelo 340, además de trasladarse al ejercicio 2014 la obligatoriedad de su presentación para las sociedades anónimas y limitadas no incluidas en el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones que hasta ahora presentaban residualmente en el modelo 347 por los obligados a presentar el modelo 340 mensualmente, pasan a declararse en el propio modelo 340.

La introducción de los cambios referidos anteriormente exige la modificación paralela de los registros físicos y lógicos de ambos modelos de declaración con la finalidad de adaptarlos a los citados cambios.

Debe mencionarse, así mismo, la inclusión como anexo IV de una nueva relación de países de residencia fiscal y sus códigos correspondientes para su incorporación en diferentes modelos tributarios.

ORDEN FORAL 184/2012, de 26 de enero, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº 22 de 1-02-2012)

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

La desaparición para el ejercicio 2012 de la deducción para incentivar la actividad económica, introducida en el artículo 80 bis de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la Norma Foral 5/2008, de 10 de julio, ha modificado la información a cumplimentar para el ingreso de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Estos pagos fraccionados se efectúan por medio del modelo 130, por lo que se hace necesario aprobar un nuevo modelo.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

NORMA FORAL 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad, y de aprobación de otras medidas tributarias.

Siguiendo el mandato de la Resolución 9/2011, sobre los cambios a realizar en materia fiscal adoptada el 21 de septiembre de 2011 en sesión plenaria de las Juntas Generales de Gipuzkoa, mediante la presente Norma Foral se adoptan una serie de medidas fiscales que avanzan hacia la equidad, la progresividad y la eficiencia del sistema fiscal, para permitir una mayor y mejor distribución de las cargas tributarias. Dichas medidas se complementan con el restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio efectuado a través de otra Norma Foral que se tramita simultáneamente a ésta.

Para el cumplimiento de tales objetivos, se ha incidido sobre todo en los impuestos directos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En cuanto al primero, se procede básicamente al incremento de los tipos impositivos para las rentas más altas, así se incluyen tres nuevos tramos en la tarifa de la base liquidable del Impuesto, a partir de 90.000, 120.000 y de 175.000 euros y se eleva la tributación del ahorro.

Asimismo, se modifica el régimen de algunas exenciones, reducciones y deducciones existentes, por ejemplo se reduce la adquisición por vivienda habitual, se limita la reducción en base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social y se limita la ganancia exenta por transmisión de vivienda habitual realizada por mayores de 65 años.

En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, principalmente se elimina la

exención para familiares directos y se sustituye por una reducción en la base imponible para el caso de sucesiones.

Por otro lado, mediante esta Norma Foral se introducen una serie de medidas tributarias que afectan tanto a los citados impuestos como a otros, como son el Impuesto sobre Sociedades, el Régimen especial de cooperativas y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que no suponen una modificación de calado en el ordenamiento tributario, sino que se dirigen a corregir, mejorar, completar y dar coherencia al sistema tributario.

En orden a los mismos fines se modifica la Norma Foral de Haciendas Locales y la Norma Foral General Tributaria, la Norma Foral de Tasas y Precios Públicos así como la computabilidad de las participaciones preferentes como recursos propios y su régimen fiscal y se regula la obligación de practicar retención para Instituciones de Inversión Colectiva autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea.

NORMA FORAL 6/2011, de 26 de diciembre, por la que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio.

La Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas medidas tributarias, a través de su disposición derogatoria primera derogó, con efectos uno de enero de 2009, la Norma Foral 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Sin embargo, las circunstancias actuales, con una situación de crisis de dimensiones, en muchos aspectos, sin precedentes, hace que resulte necesario tomar medidas de política fiscal tendentes a posibilitar el mantenimiento del estado del bienestar y a controlar con prudencia el nivel de recaudación tributaria para evitar que las políticas sociales tengan que verse recortadas, lo cual, obviamente,

iría en detrimento de los colectivos más desfavorecidos.

Una de las premisas fundamentales a tener en cuenta a la hora de adoptar las referidas medidas es tender hacia la recuperación de la equidad del sistema tributario, profundizando en la idea de que contribuya más al sistema la persona que más tiene. Para ello, el Impuesto sobre el Patrimonio puede ser una herramienta fundamental.

Es cierto que dicho Impuesto, con el diseño vigente en el año 2008, último año en el que resultó de aplicación antes de su derogación, contaba con muchos aspectos que resultaban claramente mejorables, sin embargo, la necesidad de su reimplantación en el plazo más breve posible, y concretamente con anterioridad al devengo del impuesto el 31 de diciembre del presente año 2011, han hecho imposible diseñar, tramitar y aprobar un nuevo impuesto antes de dicho momento.

Es por ello que se ha optado por restablecer el «viejo» Impuesto, con una vigencia temporal de dos años, esto es 2011 y 2012, bajo la premisa de que para 2013 se realizará el esfuerzo necesario para contar con un nuevo impuesto que modernizará la imposición sobre la propiedad. Sin perjuicio de lo anterior, también han sido objeto de modificación varios aspectos del Impuesto que habían quedado especialmente desfasados. Destacan, entre ellos, el aumento del importe mínimo exento en concepto de vivienda habitual hasta 300.000 euros y la reducción de la base imponible, además, en concepto de mínimo exento, de otros 700.000 euros.

De esta manera, se pretende dejar fuera del ámbito del impuesto a un amplio número de ciudadanos y ciudadanas que sin tener, probablemente, el perfil adecuado para ello desde el punto de vista de justicia tributaria, estaban hasta el año 2008, sin embargo, obligados a tributar por el mismo. Y únicamente, por el contrario, van a tener que tribu-

tar aquellas personas que cuentan con un patrimonio ciertamente relevante.

Decreto Foral Norma 2/2011, de 20 de septiembre, por el que se aprueban determinadas modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales.

A través del presente Decreto Foral Norma se incorporan las modificaciones introducidas por las Leyes 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, y 13 /2011, de 27 de mayo, de regulación del juego aprobadas en Territorio Común en relación a las modificaciones puntuales que introducen en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales.

En especial se hace necesario modificar el Impuesto sobre el Valor Añadido en lo concerniente a la aplicación del tipo impositivo superreducido del 4% para las entregas de inmuebles destinados a vivienda habitual, extremo este introducido por el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, que establece la aplicación transitoria del citado 4%, desde el 20 de agosto hasta el 31 de diciembre de 2011.

Se trata, en este caso, de una medida de política fiscal que incide sobre una situación concreta y que persigue obtener efectos sensibles durante el período sobre el que desplegará su vigencia, sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Decreto Foral 82/2011, de 27 de diciembre, por el que se modifican los Decretos Forales 94/1996, de declaración anual de operacio-

nes con terceras personas, 117/1999 de obligaciones de información y 64/2008, de obligaciones censales relativas al NIF.

El presente Decreto Foral tiene como objeto la racionalización y optimización de la información fiscal, de cara a una mejor utilización de la misma en los procedimientos de aplicación de los tributos. Para ello, se introducen determinadas modificaciones en varios Decretos Forales relativos a diversas obligaciones formales.

Los Decretos modificados son el Decreto Foral 94/1996, de 17 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, en el que se introduce un importante cambio que supone que la declaración anual será más completa de cara a una mejor gestión de la información obtenida, ya que será necesario desglosar la información, en lugar de anualmente como venia siendo hasta ahora, trimestralmente.

Los otros dos Decretos objeto de modificación son el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades, y del Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal.

Decreto Foral 83/2011, de 27 de diciembre, por el que se aprueban la tabla de porcentajes de retención de los rendimientos del trabajo y los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2012 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Este Decreto Foral recoge dos medidas relacionadas con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La primera, la aprobación de los porcentajes de retención de los rendi-

mientos del trabajo, y la segunda la aprobación de los coeficientes de actualización aplicables en 2012 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

La primera de las modificaciones viene motivada, por la eliminación de la deducción para incentivar la actividad económica prevista, con efectos a partir del 1 de enero de 2012, por la disposición derogatoria tercera de la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias, y, por la deflactación de la escala de gravamen de la base liquidable general y actualización de la cuantía de la deducción por descendientes, que se recogen en la Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad, y de aprobación de otras medidas tributarias.

La segunda de las medidas tiene como finalidad la aprobación de los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2012 para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales a los que se refieren los artículos 47 y 48 de la Norma Foral del Impuesto

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (JULIO - DICIEMBRE 2011)

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Propuesta de Marco Financiero Plurianual 2014-2020 y los recursos propios de la UE. Implicaciones en el ámbito de la fiscalidad

La Comisión Europea publicó el 29 de junio de 2011 su propuesta de marco financiero plurianual de la UE para el periodo 2014-2020. El marco actual tiene vigencia de siete años y concluye el 31 de diciembre de 2013.

El Marco financiero propuesto tiene la intención de alinearse con los objetivos definidos por la Unión Europea en su documento estratégico "Europa 2020".

La propuesta de la Comisión de un Marco Financiero Plurianual se centra en una financiación de prioridades a escala de la UE. Propone, por ejemplo, un Instrumento de Interconexión para Europa con el que financiar proyectos transfronterizos en el ámbito de la energía, el transporte y la tecnología de la información; así como más recursos para la Investigación y la Innovación.

El importe total propuesto para los próximos siete años es de 1 025 000 millones EUR en créditos de compromiso (1,05 % de la RNB de la UE) y 972 200 millones EUR en créditos de pago (1 % de la RNB de la UE).

Con la creación del nuevo fondo, el Instrumento de Interconexión para Europa, se pretende impulsar el valor paneuropeo de los proyectos de infraestructura. Con una dotación de 40 000 millones EUR a su disposición y otros 10 000 millones EUR provenientes del Fondo de Cohesión, incluye una lista preliminar de proyectos en el ámbito del transporte, la energía y las TIC. Estas interconexiones proporcionarán un mejor acceso al mercado interior y pretenden poner fin al aislamiento

económico de ciertas «islas». La Comisión fomentará el recurso a bonos de la UE con el fin de avanzar la realización de estos importantes proyectos.

La cantidad destinada a la cohesión económica, social y territorial (376 000 millones EUR en todo el periodo) se ligará más estrechamente a los objetivos de Europa 2020. Se creará una nueva categoría de «regiones de transición». Las nuevas disposiciones en materia de condicionalidad garantizarán que la financiación se centre en los resultados y suponga para los Estados miembros un fuerte estímulo para la consecución efectiva de los objetivos de Europa 2020. Se concluirán contratos de asociación con cada Estado miembro, a fin de asegurar la consolidación mutua de los fondos nacionales y los de la UE.

La Comisión también propone reforzar los programas de educación y formación profesional. Con el fin de superar la fragmentación de los instrumentos actuales, se propone crear un programa integrado de 15 200 millones EUR para la educación, la formación y la juventud, claramente enfocado hacia el desarrollo de capacidades y la movilidad.

La inversión en investigación e innovación en los próximos siete años experimentará un aumento significativo. Se creará un programa estratégico común de la UE, llamado «Horizonte 2020», dotado con 80 millones EUR, para impulsar la competitividad mundial de Europa y contribuir a la creación de empleo. En dicho programa se agruparán todos los proyectos en este sector, con el fin de eliminar cualquier fragmentación y asegurarse que los proyectos financiados por la UE se complementan mejor y contribuyen a aunar los esfuerzos nacionales.

Con 371 720 millones EUR, la Política Agrícola Común sigue teniendo una importancia estratégica para la economía europea, el medio ambiente, la producción de alimentos sanos y seguros, y para el desarrollo de las

comunidades rurales. El 30 % de las ayudas directas a los agricultores estará condicionada a la «ecologización» de sus explotaciones. Se reducirán, además, las diferencias entre los Estados miembros en materia de pagos directos.

Por otro lado, se propone aumentar hasta un 20 %, como mínimo, los gastos relativos al clima, mientras que las contribuciones de las distintas políticas serán sometidas a un análisis de impacto.

La Comisión propone también invertir 4 100 millones EUR en la seguridad europea para combatir la delincuencia y el terrorismo, y 3 400 millones EUR en las políticas de migración y asilo. Ambas dotaciones tendrán una dimensión exterior, en forma de cooperación con terceros países.

Este presupuesto pretende contribuir también a que Europa desempeñe un papel más preponderante en el contexto mundial, a través de un aumento del presupuesto de Relaciones Exteriores de 70 200 millones EUR. Se destinarán 16 000 millones EUR a la política de vecindad. Por otro lado, el Instrumento de Cooperación para el Desarrollo (ICD) recibirá 20 600 millones EUR para concentrarse en la erradicación de la pobreza y mantener el compromiso de la UE con los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM).

Finalmente, en la actualidad, los gastos administrativos representan el 5,7 % del total del presupuesto de la UE. La Comisión propone que en el próximo ejercicio los gastos administrativos queden al mismo nivel que en el periodo vigente.

La Comisión propone añadir nuevos recursos propios a los ya existentes, como así lo prevé el Tratado. Con ello no se pretende aumentar el presupuesto de la UE, sino proporcionarle una base más sólida y reducir las contribuciones directas de los Estados miembros.

Los nuevos recursos propios consistirían en un impuesto sobre las transacciones financieras y un nuevo IVA modernizado. Al mismo tiempo, se suprimiría el recurso IVA actual (una parte del IVA nacional recaudado por los Estados miembros).

La Comisión propone igualmente simplificar los mecanismos de corrección actuales que se aplican a ciertos Estados miembros. Esta simplificación se haría mediante una reducción bruta a tanto alzado de sus respectivos pagos basados en la RNB.

Hay voces entre los Estados miembros que consideran la propuesta de la Comisión como no asumible por ser demasiado ambiciosa. Si bien es cierto que hay que tener en cuenta la actual situación de crisis económica y de restricción del gasto por parte de los Estados miembros, el Marco Financiero Pluriannual se va a diseñar para un periodo de siete años, y podría resultar peligroso poner en cuestión la inversión pública europea en infraestructuras básicas y necesarias para poder explotar el potencial de desarrollo económico de la UE.

El presupuesto comunitario es asimismo un reflejo de la importancia y la prioridad que se otorga a la UE, tanto a nivel interno como hacia el exterior. Si bien nos encontramos en una situación financiera delicada, una decisión por «menos Europa», financieramente hablando, podría resultar perjudicial en el corto y medio plazo (se trata de un presupuesto que alcanza solamente en torno al 1% del PIB de la UE). En todo caso, la Comisión reconoce que es preciso asimismo asegurar un absoluto rigor y eficiencia en el gasto, en aras de la credibilidad de la administración pública europea.

Recursos Propios

Tal y como se ha indicado previamente, la propuesta de la Comisión relativa a los recursos propios de la UE tiene la intención de

paliar la visión de saldo neto que subyace a las negociaciones presupuestarias en el Consejo Europeo. La visión de países contribuyentes netos y beneficiarios netos al presupuesto comunitario desvirtúa absolutamente el debate sobre las prioridades europeas, poniendo el foco de atención en el saldo financiero final de cada Estado miembro. Ello explica las distintas correcciones o compensaciones que han de adoptarse para obtener la unanimidad necesaria en el Consejo, haciendo del sistema de recursos propios un sistema de visión principalmente nacional y extremadamente complejo y poco transparente.

Actualmente, el 85% de la financiación del presupuesto comunitario proviene del recurso RNB y el IVA, elementos que se asimilan a contribuciones nacionales y que la Comisión quiere minimizar. Por lo tanto, la propuesta de la Comisión relativa a los recursos propios pretende reducir las contribuciones directas a partir de los presupuestos nacionales de los Estados miembros.

En principio, la idea consiste en establecer unos recursos propios más alejados de la lógica de las contribuciones nacionales, de cara a otorgar una visión más europeísta a las negociaciones del Marco Financiero Pluriannual, así como para otorgar cierta estabilidad al sistema de recursos propios. En este sentido, propone la instauración de la tasa para las transacciones financieras y un recurso IVA simplificado que alimenten las arcas comunitarias.

En relación con la tasa sobre las transacciones financieras, existen voces críticas que alegan que el sector financiero precisa ser regulado a nivel global y que, de lo contrario, aquellos que la instauren acabaran resultando perjudicados. La Comisión pretende dar una señal positiva por parte de la UE en la línea a seguir y en el liderazgo europeo de la misma.

Además, una acción en este sentido a nivel de la UE podría ser a la vez más eficaz y más eficiente que una acción no coordinada por parte de los Estados miembros, teniendo en cuenta el volumen existente de las transacciones transfronterizas. Esta tasa podría asimismo contribuir a reducir la actual fragmentación del mercado interior.

En caso de que las propuestas de la Comisión sobre los recursos propios salieran adelante, el recurso RNB seguiría siendo el más importante financiando alrededor del 40% del presupuesto, pero reduciéndose considerablemente el montante actual del 85%.

En todo caso, el proceso se presenta aún muy complicado porque habría que aprobar el impuesto sobre transacciones financieras, al que algunos Estados miembros se opone frontalmente y, en segundo lugar, queda la decisión sobre si la recaudación proveniente de dicha tasa irá o no a parar al presupuesto comunitario.

II. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

2.1 El Comité Económico y Social Europeo apoya la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)

Según el Comité Económico y Social Europeo (CESE), la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades constituye un paso decisivo en el mercado único europeo.

En su pleno del 26 de octubre de 2011, el CESE aprobó un dictamen favorable sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS). El CESE respalda la propuesta de la Comisión, ya que la BICCIS reducirá las barreras fiscales y los costes asociados a las actividades transfronterizas y estimulará una competencia equita-

tiva y duradera. Como consecuencia, el CESE considera que este acto legislativo tendrá una incidencia positiva en el crecimiento y el empleo, incluso a medio plazo.

El 16 de marzo de 2011, la Comisión aprobó una propuesta relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, con un único propósito: reducir las barreras a la actividad transfronteriza en la UE que impiden la plena realización del mercado único. En la actualidad, las empresas con actividades transfronterizas deben calcular su base imponible en función de las normas de hasta veintisiete regímenes nacionales diferentes, lo que implica costes administrativos importantes y falsea la competencia en el mercado interior.

«Según los cálculos de la Comisión, la BICCIS permitiría a las empresas de la UE ahorrar 700 millones de euros anuales en costes de cumplimiento, además de 1 300 millones de euros gracias a la consolidación y 1 000 millones en las actividades transfronterizas. Además, la BICCIS aumentaría el atractivo de la UE para los inversores extranjeros», explicó Joachim Wuermeling, ponente del dictamen.

No obstante, la propuesta de directiva necesita, en opinión del CESE, algunos cambios y ciertas clarificaciones suplementarias. En primer lugar, el CESE reconoce que hay cierto temor de que la BICCIS pueda suponer una pérdida de soberanía nacional. En este sentido, no se puede pasar por alto que nueve parlamentos nacionales consideren que la propuesta no respeta el principio de subsidiariedad, ya que restringe las posibilidades en materia de política fiscal.

En particular, existe el riesgo de que, en una economía global en rápida evolución, la Unión Europea, al poner en marcha un sistema de BICCIS para veintisiete Estados miembros, no sea capaz de responder rápidamente a los cambios fiscales o paquetes de incentivos que surjan en la escena internacio-

nal, lo que podría generar una pérdida de inversiones extranjeras directas.

En la votación del pleno, el CESE respaldó la propuesta de la Comisión por una amplia mayoría, pues se congratula de sus repercusiones positivas.

En primer lugar, siempre en opinión del CESE, la difícil cuestión de determinar los precios de transferencia en el seno de una empresa quedaría obsoleta, ya que el tratamiento fiscal sería el mismo en todos los países y se posibilitaría la compensación transfronteriza de las pérdidas. Además, los costes administrativos del cálculo de los impuestos («costes de cumplimiento» en materia fiscal) se verían reducidos de manera significativa y el problema de la doble imposición quedaría resuelto en toda Europa, dos aspectos de particular importancia para las pymes.

Tras un debate centrado en el carácter obligatorio o facultativo de la BICCIS y en la cuestión de a qué empresas se destinaría, el Comité no defiende la inmediata aplicación obligatoria de la BICCIS, sino que se pronuncia a favor de su carácter facultativo durante la fase de introducción. A largo plazo, sin embargo, la BICCIS debería ser obligatoria, al menos cuando se supere un determinado umbral para las empresas con actividades transfronterizas.

En el Consejo, por su parte, se sigue trabajando en el grupo de fiscalidad directa sobre el articulado de la propuesta de Directiva BICCIS. Concretamente, se han discutido los artículos incluidos en el Capítulo V de la propuesta, relativas a las periodificación y la cuantificación.

Sobre el debate relativo a la subsidiariedad, a pesar de la insistencia del Reino Unido y de algún otro Estado miembro de continuar debatiendo esta cuestión, la Comisión ha dado por zanjadas estas discusiones atendiendo a las contestaciones que han dado a los dic-

támenes de aquellos Parlamentos nacionales que consideraban que la Propuesta de Directiva BICCIS no se respetaba el principio de subsidiariedad.

III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1 Comunicación de la Comisión Europea sobre el futuro del Impuesto sobre el Valor Añadido

Introducción

La Comisión Europea publicó el año pasado una consulta pública sobre el futuro del IVA. En diciembre del año 2011 publicó los resultados de la misma, a la que hubo numerosas contribuciones. El Gobierno de España respondió también a la consulta. Más abajo pasaremos a resumir los contenidos de la contribución española.

El día 6 de diciembre la Comisión presentó una Comunicación sobre el futuro del IVA. En dicha presentación, el Comisario de Fiscalidad, Unión Aduanera, Auditoría y Lucha contra el Fraude, Algirdas Šemeta decía: «*El impuesto sobre el valor añadido (IVA) lo pagan los ciudadanos, lo recaudan las empresas y representa más del 20 % de los ingresos nacionales. Por lo tanto, tiene una incidencia importante en todos y cada uno de los ciudadanos de la UE. Sin embargo, han pasado cuarenta años desde el establecimiento del régimen del IVA de la UE y este ya no se ajusta a nuestra economía basada en los servicios y la tecnología. Ha llegado la hora de acometer una reforma ambiciosa del IVA.*

La Comunicación sobre el futuro del IVA expone las características fundamentales del nuevo régimen del IVA y las acciones prioritarias necesarias para crear un régimen más sencillo, eficiente y sólido en la UE.

Tres objetivos principales conforman la idea del nuevo régimen del IVA:

En primer lugar, el IVA debe ser más manejable para las empresas. Un régimen del IVA más sencillo y transparente puede liberar a las empresas de cargas administrativas considerables y fomentar el comercio transfronterizo, lo cual será a su vez beneficioso para el crecimiento. Entre las medidas previstas para un IVA más favorable para las empresas se cuentan ampliar el planteamiento de ventanilla única para las transacciones transfronterizas, normalizar las declaraciones del IVA, y proporcionar un acceso claro y fácil a los detalles de todos los regímenes nacionales del IVA a través de un portal web central.

En segundo lugar, el IVA debe hacerse más eficiente en términos de apoyo a los esfuerzos de saneamiento fiscal de los Estados miembros y al crecimiento económico sostenible. Ampliar las bases imponibles y limitar el recurso a tipos reducidos podrían generar nuevos ingresos para los Estados miembros sin necesidad de subir los tipos. El tipo normal del IVA podría incluso reducirse en algunos Estados miembros sin incidencia alguna en los ingresos, en caso de eliminarse exenciones y rebajas. La Comunicación establece los principios que deben guiar la revisión de las exenciones y tipos reducidos. La Comisión analizará, además, el uso por parte de los Estados miembros de los tipos reducidos y las exenciones al revisar sus políticas fiscales en el marco del semestre europeo.

En tercer lugar, hay que atajar las enormes pérdidas de ingresos que se producen en la actualidad a causa del fraude y la falta de recaudación del IVA. Se calcula que no se recauda alrededor del 12 % del total de IVA que debería recaudarse (la llamada brecha del IVA). En 2012, la Comisión propondrá un mecanismo de reacción rápida para garantizar que los Estados miembros puedan responder mejor a los mecanismos de fraude. Además, la Comisión estudiará si deben reforzarse los actuales mecanismos de lucha contra el fraude, como Eurofisc, así como la posibilidad de crear un equipo de auditoría

transfronterizo que facilite los controles multilaterales.

Por último, la Comisión ha llegado a la conclusión de que ha dejado de ser pertinente la vieja cuestión de la adopción de un régimen del IVA basado en la imposición en origen. Por lo tanto, se seguirá recaudando el IVA en el país de destino (esto es, donde esté el cliente) y la Comisión trabajará en la creación de un régimen del IVA de la UE moderno basándose en ese principio.

Antecedentes

El 1 de diciembre de 2010, la Comisión adoptó el «Libro Verde sobre el futuro del IVA – Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz». Siguió a este Libro Verde una consulta pública de seis meses, durante la cual la Comisión recibió 1 700 contribuciones de las empresas, el mundo académico, los ciudadanos y las administraciones tributarias.

El Parlamento Europeo, el Comité Económico y Social Europeo y el Grupo de Política Fiscal, formados por representantes de los ministerios de Hacienda, se han congratulado del Libro Verde y han reafirmado la necesidad de reformar el régimen del IVA de la UE.

Actualmente está en vigor un sistema transitorio para el IVA sobre las transacciones comunitarias. Bajo este sistema, cuando hay transacciones transfronterizas entre empresas el IVA se recauda en el Estado miembro de destino, esto es, allí donde se envían los bienes o donde está establecido el receptor de los servicios, aplicándose el tipo y las condiciones de dicho país.

En el caso de bienes o servicios provistos a particulares, el IVA se paga por el vendedor o suministrador de servicios en el Estado miembro en el que concurra la venta o donde el suministrador esté establecido.

Este sistema transitorio se diseñó para cuatro años pero los Estados miembros han sido incapaces de ponerse de acuerdo en un sistema más permanente basado en la imposición en origen.

La Comunicación que la Comisión presentó el 6 de diciembre de 2011 muestra que, en estos momentos, un acuerdo sobre un sistema de IVA basado en origen es políticamente imposible de alcanzar. Sin embargo, dada la necesidad de un sistema estable y definitivo, se pretende trabajar por un sistema basado en la imposición en destino que funcione de manera adecuada.

El sistema actual se diseñó hace 40 años, cuando los servicios, las tecnologías de la información y la globalización no tenían el papel predominante que tienen hoy en día en la economía.

Además, el sistema actual conlleva múltiples obstáculos al mercado único, causando grandes cargas administrativas e impidiendo a los Estados miembros beneficiarse del verdadero potencial de este impuesto.

La utilización extensiva y divergente de tipos reducidos y de exenciones por parte de los Estados miembros hace que solamente una parte del consumo final se grave al tipo normal. Finalmente, el sistema actual de IVA es relativamente vulnerable al fraude fiscal.

En la Unión Europea existe un tipo mínimo de IVA del 15% por encima del cual los Estados miembros son libres de fijar sus tipos nacionales de IVA. Cada país decide el destino de la recaudación de su IVA, con la excepción de un pequeño porcentaje que se destina a financiar el presupuesto comunitario.

En cuanto a la recaudación, en 2009 el total recaudado por IVA en la UE alcanzó los 783 000 millones de EUR. Se trata de una fuente de recaudación de los Estados muy importante y, en algunos, la principal.

Actualmente, según las reglas de la UE, los países tienen la opción de aplicar uno o dos tipos reducidos a una lista restringida de bienes y servicios. El tipo reducido no puede en ningún caso ser inferior al 5%. El tipo de bienes y servicios a los que se puede aplicar el tipo reducido son alimentos, medicinas, libros, periódicos, billetes de transporte de pasajeros, entradas a teatros, museos, etc.

La actual situación económica y financiera exige, según la Comisión, una limitación de los tipos reducidos antes que subir los tipos normales porque, además, según estudios de la Comisión, la utilización de tipos reducidos no siempre resulta ser el instrumento más adecuado para conseguir los objetivos políticos de redistribución o de fomento del consumo de determinados bienes y servicios.

Por tanto, la Comunicación propone:

- Eliminar aquellos tipos reducidos que constituyan un obstáculo al funcionamiento del mercado único;
- Eliminar los tipos reducidos de bienes y servicios cuyo consumo se desaconseja por parte de otras políticas de la UE;
- Los bienes y productos similares deberían estar sujetos al mismo tipo de IVA y, en este sentido, deberían tomarse en cuenta los avances de la tecnología.

En lo que se refiere a las exenciones, la evolución de los mercados y de la naturaleza de muchos bienes y servicios hacen que la justificación de ciertas exenciones sea hoy en día cuestionable. Las exenciones actualmente vigentes carecen de neutralidad, provocan distorsiones en la competencia y resultan muy complejas.

Efectos sobre los consumidores y sobre las empresas

En lo que se refiere a las empresas, aquellas que quieren operar fuera de su Estado a nivel

de la UE tienen que afrontar obligaciones adicionales de IVA y normas especiales que no tienen que cumplir si operan únicamente en su país. Esto crea mayores cargas administrativas y de cumplimiento de la normativa para aquellos que quieran operar en más de un Estado miembro, con el efecto disuasorio que ello conlleva, en particular para las pymes, impidiéndoles aprovechar todo el potencial de mercado único.

Entre las primeras medidas que se quieren adoptar para paliar estos inconvenientes están la expansión de la ventanilla única para las operaciones transfronterizas; la estandarización de las declaraciones del IVA; y el acceso fácil y claro a información de todos los regímenes de IVA nacionales, a través de un portal Web central.

Fraude del IVA

Es difícil poner cifras concretas a las cantidades que dejan de recaudarse debido al fraude del IVA, pero se calcula que son varios miles de millones al año en la UE. Uno de los elementos clave para paliar el fraude es la cooperación administrativa entre las administraciones tributarias, así como la constitución de una red de funcionarios nacionales que tenga como objetivo detectar y combatir el fraude transfronterizo. Esta red, llamada Eurofisc, está operativa actualmente y trabaja en la coordinación del intercambio de datos e información, así como en el establecimiento de un mecanismo de alerta rápida contra el fraude.

Otras de las medidas adicionales que se prevén son la posibilidad de instaurar un equipo de auditoría transfronterizo compuesto por las autoridades tributarias nacionales, o un mecanismo de reacción rápida que permita a los Estados miembros adoptar medidas inmediatas para detener actividades fraudulentas.

En todo caso, el éxito de cualquier medida antifraude depende directamente de la capacidad administrativa de las autoridades tributarias nacionales. Por lo tanto, habría que intensificar el control de la eficacia y efectividad de las mismas, así como intensificar el intercambio de buenas prácticas para combatir el fraude en los sectores de más riesgo.

3.2 Consulta pública sobre el futuro del Impuesto sobre el Valor Añadido. Posición de España

Se transcribe a continuación el texto remitido por España respondiendo a las cuestiones planteadas por la Comisión:

4. RÉGIMEN DE IVA APPLICABLE A LAS TRANSACCIONES FRONTERIZAS DENTRO DEL MERCADO ÚNICO

P1. ¿Piensa que las actuales disposiciones en materia de IVA para el comercio intra-UE están suficientemente adaptadas al mercado único; o constituyen un obstáculo para maximizar sus beneficios?

P2. En este último caso, ¿qué disposiciones en materia de IVA consideraría más adecuadas para las entregas y prestaciones intra-UE? En particular, ¿piensa que la imposición en el Estado miembro de origen sigue siendo un objetivo pertinente y alcanzable?

Una de las causas por las que se propone una modificación del actual sistema es que la exención en las entregas intracomunitarias pueden dar lugar a prácticas abusivas tales como la introducción de bienes en circuitos opacos al margen de toda tributación.

Cualquier sistema que se implante debería mejorar la situación descrita, es decir, debería reducir los riesgos de que las mercancías llegasen al consumo final sin repercusión del IVA o bien, con repercusión pero sin ingreso (missing trader fraud) en un eslabón anterior de la cadena de producción.

La misma exigencia sería previsible respecto de las prestaciones de servicios.

El gravamen en origen de las transacciones intracomunitarias cuenta con la desventaja principal de que exige crear un sistema de cooperación entre los Estados miembros demasiado complejo de gestionar. Por otra parte, supone la absoluta dependencia entre Estados, que deberían recaudar Impuestos "ajenos".

El sistema actual carece de la armonización que sería deseable en un mercado único, por lo que se hace necesario estudiar las vías que permitan superar la situación vigente para efectivamente conseguir que en el ámbito de la Unión Europea funcione un mercado interior eficiente.

En el caso de que se optase por un sistema de gravamen de las operaciones en el lugar de consumo efectivo del bien o del servicio, se podría valorar la no aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo. Para un adecuado funcionamiento del sistema se requeriría, indudablemente, una mayor armonización de tipos impositivos, así como métodos ágiles de declaración e ingreso de la cuota de IVA devengada en el Estado miembro de consumo por parte del proveedor.

El sistema de ventanilla única en este supuesto sería posible, si bien también resultaría deseable que la autoridad del Estado miembro de destino o consumo pudiese ejercer sus competencias para comprobar la corrección del ingreso del IVA.

Por contra, la inversión del sujeto pasivo generalizada hasta la fase de consumo genera importantes riesgos de desplazamiento del fraude a la fase minorista. El peligro que esto conlleva se traduce en innumerables pequeños operadores de existencia limitada o efímera, responsables en última instancia del ingreso del Impuesto y la dificultad de control que estas situaciones implican.

5. OTRAS CUESTIONES FUNDAMENTALES QUE HAN DE TRATARSE

5.1 Cómo garantizar la neutralidad del sistema del IVA

5.1.1 Ámbito de aplicación del IVA

P3. ¿Piensa que las normas actuales en materia de IVA aplicables a las autoridades públicas y a las sociedades de cartera son aceptables, particularmente desde el punto de vista de su neutralidad fiscal? Si no, ¿por qué motivos?

P4. ¿Qué otros problemas ha encontrado en relación con el ámbito de aplicación del IVA?

P5. ¿Qué habría que hacer para superar estos problemas?

Para la Administración fiscal española, la primera de las cuestiones (P3) es esencial.

Normas aplicables a autoridades públicas:

La diversidad de organismos públicos y sus diferentes regímenes jurídicos en cada Estado miembro provoca notables distorsiones en los sistemas de organización de las entidades públicas. Es difícil clasificar claramente a todos los organismos públicos con el fin de determinar la sujeción al Impuesto de sus operaciones y el derecho a la deducción siguiente.

Numerosas organizaciones públicas se financian total o parcialmente con recursos públicos, pero también realizan operaciones sujetas al Impuesto que generan el derecho a la deducción del IVA soportado. En muchos casos, los ingresos correspondientes a estas actividades sujetas representan una proporción muy pequeña respecto de los recursos financieros públicos con los que se financian.

Reconocer el derecho a deducir todo el IVA que soportan estas entidades atentaría

contra el principio de neutralidad del Impuesto, y generaría importantes distorsiones de la competencia. Dado que la actual redacción de la Directiva 112/2006/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido no prevé reglas para limitar el derecho a la deducción en estos supuestos, se podrían estudiar alternativas de tributación que permitiesen alcanzar una mayor neutralidad cuando la vía de financiación es pública en casos como los descritos.

En consecuencia, se estima conveniente una clarificación de la normativa por la que han de regirse estas entidades públicas a efectos del IVA.

Entidades holding.

También en este ámbito se comparte con la Comisión la necesidad de clarificar el régimen jurídico a efectos del IVA de las entidades "holding", en especial, cuando se trata de entidades que realizan actividades "mixtas" prestando determinados servicios sujetos a IVA a sus filiales, junto con la percepción de ingresos como dividendos o plusvalías en identidad de condiciones a como los percibiría un operador privado.

5.1.2 Exenciones

P6. ¿Cuáles de las actuales exenciones del IVA deberían dejar de aplicarse? Explique por qué las considera problemáticas. ¿Hay exenciones que deban mantenerse? En caso afirmativo, ¿por qué?

P7. ¿Piensa que el actual sistema de imposición del transporte de pasajeros crea problemas desde el punto de vista de la neutralidad fiscal o por otros motivos? ¿Debería aplicarse el IVA al transporte de pasajeros con independencia del medio de transporte utilizado?

P8. ¿Qué debería hacerse para superar estos problemas?

Con carácter general, es claro que cualquier exención provoca distorsiones de la competencia y defectos en la neutralidad. En el caso de establecer diferencias en la tributación que se considerasen necesarias por motivos fundados, dichas diferencias deberían basarse exclusivamente en criterios objetivos (tipos de bienes o servicios), nunca subjetivos (quién entrega o presta).

Las exenciones, en la medida en que limitan el derecho a la deducción en la adquisición de bienes y servicios destinados a la actividad, deberían configurarse como excepciones concedidas sólo en aquellas actividades en las que, por su interés general, fuese necesario garantizar un abaratamiento del consumo final.

En lo que respecta al transporte de pasajeros, no se han detectado situaciones de fraude o de elusión fiscal en el sector.

5.1.3 Deducciones

P9. ¿Cuáles considera que son los principales problemas planteados por el derecho de deducción?

P10. ¿Qué cambios desea que se introduzcan para mejorar la neutralidad y equidad de las normas de devolución del IVA soportado?

En este campo se plantean cinco cuestiones:

1. La dificultad de cálculo del importe del IVA soportado deducible derivada de la complejidad de la regla de prorrata, sectores diferenciados, etc. y las muchas opciones que la Directiva autoriza a los Estados Miembros.

Una alternativa para reducir las dificultades de cálculo del IVA soportado deducible sería

precisamente redefinir, en línea con la anterior observación, las exenciones, puesto que limitan el derecho a la deducción y no favorecen la neutralidad del Impuesto.

2. La convivencia de los criterios de devengo y caja

La Directiva de facturación recientemente aprobada permite a los Estados Miembros la aplicación del criterio de caja de un modo más amplio que con su anterior redacción.

La convivencia o combinación de los dos criterios de contabilización (criterio del devengo y criterio de caja) no es deseable para la gestión del impuesto.

3. La conveniencia de coordinación con la Directiva de base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades

Actualmente se está discutiendo en el Consejo una propuesta de Directiva relativa a la base imponible consolidada en el impuesto sobre sociedades.

En la medida de lo posible, la tributación en el IVA debería alinearse con los criterios de deducibilidad establecidos en esta Directiva, de modo que las reglas que determinen el derecho a la deducción del IVA sean coherentes con las que se acuerden al respecto en la imposición directa.

4. Entidades "holding"

Resulta necesario clarificar la deducción de las entidades holding cuando además de prestar determinados servicios sujetos a IVA, perciben ingresos tales como dividendos o plusvalías, actividad esta última no sujeta al Impuesto.

En cuanto al sistema de deducción aplicable a estas empresas, se podría valorar la procedencia de un método proporcional entre operaciones sujetas y no sujetas y, dentro de las sujetas, aplicar la regla de prorrata

en función de las operaciones exentas y no exentas que realice la entidad.

5. Obtención de devoluciones de IVA sostenido

Las recientes experiencias en el fraude cárdenas o fraudes del "missing trader" demuestran que el uso abusivo del sistema de devoluciones de IVA puede generar enormes pérdidas fiscales a los Estados miembros. Sin embargo, un exhaustivo control de las devoluciones con el fin de prevenir las anteriores prácticas supondría imponer a los operadores económicos mayores cargas administrativas.

En consecuencia, es necesario conciliar los dos objetivos anteriores con el fin de que el sistema de devoluciones funcione de manera ágil, pero eficaz en cuanto a la prevención de las prácticas abusivas.

Sería deseable mayor armonización en lo que se refiere a la definición de los medios de prueba, de modo que se garantizase la seguridad jurídica al contribuyente, así como procedimientos de control más sencillos y eficientes.

5.1.4 Servicios Internacionales

P11. ¿Cuáles son los principales problemas que plantean las normas en materia de IVA aplicables actualmente a los servicios internacionales, desde el punto de vista de la competencia y la neutralidad fiscal o de otros aspectos?

P12. ¿Qué debe hacerse para superar estos problemas? ¿Piensa que se necesita más coordinación a nivel internacional?

En primer lugar, se comparte la necesidad de incrementar la cooperación internacional, en especial en el marco de la OCDE, y de intentar limitar en lo posible los territorios de baja o nula tributación; en especial aquellos

cuyas prácticas no incluyen el intercambio de información de naturaleza tributaria.

En cuanto a los problemas que entrañan los servicios internacionales, se podría estudiar la posibilidad de implantar un sistema de control de medios de pago en el IVA, de manera que cualquier pago realizado a través de Internet o cualquier transferencia monetaria podría ser el indicio de un posible IVA devengado.

En concreto, la propuesta de la Comisión de gravar el consumo de este tipo de servicios en el lugar donde está domiciliado el consumidor final mediante la recaudación a través de los pagos en línea merece ser estudiada.

Las dificultades técnicas para asegurar el efectivo gravamen en sede del consumidor final parecen importantes. Sin embargo, se podría instrumentar algún sistema que funcione en la práctica a través de métodos de control sobre los medios de pago de la transacción (transferencias, pago mediante tarjeta de crédito, etc.) y mediante la implantación de proyectos piloto si es necesario.

5.2 ¿Qué grado de armonización requiere el mercado único?

5.2.1 Procedimiento jurídico

P13 ¿Cuáles son, si las hay, las disposiciones de la legislación de la UE sobre el IVA que deberían recogerse en un reglamento del Consejo en lugar de una directiva?

P14 ¿Considera que las modalidades de aplicación deben establecerse en una decisión de la Comisión?

P15 Si ello no es posible, ¿podría ser útil disponer de directrices sobre la nueva legislación de la UE en materia de IVA aunque no sean legalmente vinculantes para los Estados miembros? ¿Ve algún inconveniente en que se publiquen directrices de este tipo?

P.16 De forma más general, ¿qué debe hacerse para mejorar el procedimiento legislativo, su transparencia y el papel de los interesados en el mismo, desde la fase inicial (redacción de la propuesta) hasta la fase final (aplicación en los Estados miembros)?

La Comisión señala en su documento que el sistema de adopción de decisiones por unanimidad es poco ágil y propone, como una solución posible, adoptar un criterio de mayoría o, alternativamente, proporcionar explicaciones sobre la forma en que ha de interpretarse la legislación sobre el IVA.

A esta propuesta se realizan las siguientes observaciones:

- La propuesta de adopción de decisiones por mayoría y la de conceder un papel mayor a la Comisión Europea en emitir explicaciones sobre la interpretación del Impuesto debe ser abordada en el marco normativo e Institucional de la propia Unión Europea.
- La Comisión Europea debería siempre recabar la opinión de los Estados miembros, incluso a la hora de emitir opiniones fundadas sobre la correcta interpretación de la normativa. El papel del Comité IVA en este sentido no resulta desdenable y debería ser el marco adecuado para adoptar recomendaciones de interpretación de la normativa del IVA.
- Admitir que la Comisión Europea emita unilateralmente dictámenes o interpretaciones y que, en caso de discrepancia en un Estado miembro, deba abrirse un procedimiento de infracción, investiría a la Comisión Europea de un papel superior interpretativo que no acaba de encontrar respaldo directo en el Tratado Constitutivo de la Unión.
- En consecuencia, y sin perjuicio de mantener y destacar el papel que actual-

mente juega la Comisión como institución con capacidad de proponer normas a los órganos legislativos europeos y de dirección del Comité IVA, no se estima recomendable la sustitución del Comité IVA por un órgano integrado exclusivamente en la Comisión Europea.

5.2.2 Excepciones y capacidad de la UE para reaccionar rápidamente

P.17 ¿Ha encontrado dificultades como consecuencia de excepciones concedidas a los Estados miembros? Describalas.

P.18 ¿Piensa que el actual procedimiento de concesión de excepciones individuales es satisfactorio? Si la respuesta es negativa, ¿cómo podría mejorarse?

España considera recomendable que en situaciones excepcionales de grave riesgo para el Tesoro Público de un Estado Miembro, se cree un sistema que permita rápidamente la concesión de una excepción individual.

Parece que no sería recomendable que dicha concesión fuese otorgada unilateralmente por la Comisión Europea, puesto que el resto de Estados Miembros también pueden estar interesados o afectados por la excepción individual solicitada.

Podría pensarse en un sistema híbrido en el que, ante situaciones muy excepcionales y debidamente justificadas, y tras haber informado a los EEMM, la Comisión concediese tales excepciones provisionalmente, sin perjuicio de su necesaria ratificación en un breve espacio de tiempo por el Consejo.

5.2.3 Tipos de IVA

P19. ¿Considera que la actual estructura de tipos crea obstáculos importantes al buen funcionamiento del mercado único (distorsión de la competencia) o un tratamiento desigual de productos comparables, especial-

mente servicios en línea respecto de productos los servicios con un contenido similar, o genera importantes costes de cumplimiento de la normativa para las empresas? En caso afirmativo, ¿en qué situaciones?

P20. ¿Preferiría que no hubiese tipos reducidos (o sólo una lista muy corta), lo que podría permitir a los Estados miembros aplicar un tipo normal de IVA más bajo? ¿O apoyaría la aplicación uniforme y obligatoria de una lista de tipos de IVA reducidos en la UE, especialmente con objeto de abordar objetivos estratégicos específicos, como los establecidos, en particular, en la Estrategia "Europa 2020"?

Tal y como establece la Comisión en su documento, existen inconsistencias en la tributación de productos sustancialmente iguales, donde la única diferencia entre ellos es el soporte de los mismos.

Efectivamente, la aplicación del tipo impositivo reducido a las entregas de libros y periódicos cuando su soporte es papel no se corresponde con la tributación de estos productos cuando su soporte es digital, pues las descargas de libros online se consideran como servicios prestados por vía electrónica y tributan, por tanto, al tipo general.

Se considera que estas descargas en particular deberían tributar igualmente al tipo impositivo reducido, pues resulta discriminatorio que el mismo producto tribute a tipo distinto dependiendo de cuál sea su soporte.

Sin embargo, permitir la aplicación de tipos reducidos a las prestaciones de servicios por vía electrónica exige garantizar que dichas operaciones tributen en destino.

Por otra parte, aunque sería deseable que hubiese una mayor homogeneidad de tipos impositivos en el seno de la Unión, sin embargo hay que tener muy en cuenta que la decisión de establecer un determinado nivel de tipos impositivos no obedece tanto a motivos

técnicos como a razones de política fiscal. Por esta razón, se considera que reviste especial complejidad proceder a una revisión de la situación actual con el fin de aprobar una lista cerrada de tipos impositivos reducidos de aplicación obligatoria, tal y como sugiere la Comisión.

5.3 Reducción de la burocracia

5.3.1. Programa de acción para la reducción de las cargas administrativas en la Unión Europea y la racionalización de las obligaciones en materia de IVA

P21. ¿Cuáles son los principales problemas que ha experimentado con la normativa actual sobre las obligaciones en materia de IVA?

P22. ¿Qué debería hacerse a nivel de la UE para superar estos problemas?

P23. ¿Cuál es su opinión acerca de la viabilidad y pertinencia de las medidas propuestas, incluidas las que figuran en el plan de reducción del IVA (del nº 6 al nº 15) y en el dictamen del Grupo de Alto Nivel?

El control fiscal requiere de información. Las deducciones y devoluciones del IVA requieren información actual de dónde está declarado el IVA devengado que se ha incluido como soportado en una declaración.

Es importante mantener este nivel de información, pero ésta ha de ser homogénea y con unos plazos estandarizados a nivel europeo. Por lo tanto, habría que buscar un equilibrio entre el nivel de información y las cargas administrativas que la obtención de la misma pueda generar.

Para conseguir este objetivo, es necesario avanzar en la armonización del Impuesto.

5.3.2. Pequeñas empresas

P24. ¿Debe revisarse el actual régimen de exenciones para las pequeñas empresas? En caso afirmativo, ¿cuáles serían los principales elementos de la revisión?

P25. ¿Deberían considerarse nuevas simplificaciones? ¿Cuáles deberían ser sus principales elementos?

P26. ¿Considera que los regímenes destinados a las pequeñas empresas satisfacen suficientemente las necesidades de los pequeños agricultores?

Los regímenes simplificados se establecieron con el fin de liberar de cargas administrativas a los operadores económicos de menor dimensión.

Con carácter general, no parece posible una supresión total de los regímenes simplificados, pero sería conveniente estudiar la adaptación de estos regímenes a la realidad económica actual, dada la mayor capacidad administrativa que tienen las pequeñas empresas como consecuencia de los medios informáticos que tienen a su disposición.

5.3.3. Otras posibles iniciativas en materia de simplificación

5.3.3.1. Sistema de «ventanilla única»

P27. ¿Considera que el sistema de «ventanilla única» constituye una medida pertinente de simplificación? En caso afirmativo, ¿de qué elementos debería constar dicho sistema?

El sistema de ventanilla única debería, por un lado, garantizar el control de las operaciones y, por otro, que el Estado miembro en el que el contribuyente se encuentra establecido sea la vía de relación de éste con el resto de los países de la Unión.

5.3.3.2 Adaptación del sistema del IVA a grandes empresas y paneuropeas

P28. ¿Considera que la actual normativa del IVA crea dificultades para las transacciones transfronterizas dentro de una misma empresa o de un mismo grupo? ¿Cómo podrían resolverse?

La propuesta de la Comisión parte de una sugerencia general de simplificación de la tributación a nivel europeo en los grandes grupos empresariales, al igual que ocurre en la imposición directa con la propuesta de Directiva de base imponible consolidada.

En lo tocante a la sujeción actual al IVA de las operaciones entre empresas del grupo a nivel europeo, debería perfilarse qué administración es competente para comprobar el grupo consolidado, qué recursos caben y bajo qué jurisdicción, etc., alineando la tributación en el IVA con la mencionada propuesta de Directiva de base imponible consolidada.

Quizá, con una propuesta más concreta se podría intentar encontrar soluciones, garantizando simultáneamente la sencillez de aplicación del sistema junto con el adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

5.3.3.3 Sinergias con otras legislaciones

P. 29 ¿En qué áreas de la legislación del IVA deben fomentarse sinergias con otras legislaciones tributarias o aduaneras?

Como ya se ha mencionado en puntos anteriores, tanto en lo que se refiere a la determinación de las cuotas deducibles del Impuesto como a la tributación de los grupos de entidades, sería positivo alinear las reglas del IVA a las que se establezcan en la Directiva de base imponible consolidada.

La introducción de normas más homogéneas favorecería la seguridad jurídica, la correcta aplicación de las mismas y la reducción de cargas administrativas para las empresas.

La normativa aduanera está siendo objeto de un importante proceso de modernización que se ha concretado en la aprobación del Código Aduanero Modernizado (Reglamento (CE) No 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2008) que entrará en vigor cuando sean aprobadas las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Modernizado (en fase de elaboración). En este nuevo marco se prevé una modificación de la forma de despacho aduanero de las mercancías. La normativa de Impuesto sobre el Valor Añadido debería estudiar en qué medida estos cambios alterarían las reglas sobre los distintos elementos de imposición del hecho imponible importación.

5.4. Un sistema del IVA más robusto

5.4.1. Revisión del método de recaudación del IVA

P30. ¿Cuál de estos modelos es más prometedor en su opinión, y por qué, o propondría otras alternativas?

La Comisión propone cuatro posibles métodos (no necesariamente excluyentes entre sí) de cara a la revisión del método de recaudación del IVA:

- El método del pago fraccionado o separado, mediante el cual el cliente transfiere directamente el importe de la cuota de IVA a la Administración tributaria.
- Generar una base de datos central con todos los datos de las facturas para el control del IVA.
- Conservación por el obligado tributario de un archivo seguro de datos con libre

acceso al mismo por parte de la Administración tributaria.

- Que se certifique que determinados obligados tributarios poseen unos sistemas de control internos que les permiten cumplir y aplicar mejor la normativa del impuesto.

Observaciones que se formulan:

Primer método: "pago separado" o cuenta bloqueada: Este método podría solucionar notablemente el problema de los missing traders, facturas falsas (al menos en la imposición indirecta) y fraudes carrusel.

No obstante, habría que ser cautelosos en lo que a la gestión se refiere, pues ésta debería encargarse exclusivamente a las autoridades fiscales en colaboración, en su caso, con entidades financieras. No se considera aceptable dejar tal sistema en manos de entidades privadas, debido a los problemas de confidencialidad y de actuaciones en calidad de autoridad pública que ello necesariamente implica.

En el caso de que se consiguiese técnicamente un sistema de "pago separado" de fácil utilización por parte de los obligados tributarios, sería preciso que se aplicase solamente a determinados contribuyentes o sectores de actividad económica. Es decir, si se lograra diseñar a través de medios de pago electrónicos un sistema de pago separado ágil y sin demasiadas complicaciones, es probable que, atendiendo a la facilidad de gestión del sistema, tanto los contribuyentes como la Administración prefiriesen su aplicación a todas las transacciones sujetas a IVA, en lugar de tener que analizar transacción por transacción u operador por operador si procede o no aplicar el sistema.

Por otra parte, y nuevamente con la condición de que este pago separado fuese fácil de emplear usando las tecnologías existentes

actualmente y no representase coste adicional alguno para el operador, podría extenderse a las operaciones B2C, pues de ese modo se evitaría también que un consumidor final pagase su cuota de IVA y ésta no fuese ingresada por el sujeto pasivo que le efectuó la entrega o prestación.

En cualquier caso, la gestión de este método exige un adecuado nivel de información sobre cada una de las operaciones.

Finalmente, se considera que habría que estudiar con más detenimiento cómo afectaría este método a los regímenes especiales.

Los métodos de **base de datos central** y **archivo seguro de datos con libre acceso** propuestos se basan en mejorar y ampliar la información sobre las facturas disponible para la Administración fiscal.

Cuestiones generales referentes a ambos métodos:

La experiencia española con la recepción y tratamiento de datos sobre las facturas recibidas y emitidas por determinados operadores aconseja cierta prudencia en cuanto a las expectativas de mejora del control por vía de las obligaciones de información.

La información que suministran los obligados tributarios es heterogénea, por mucho que se intenten dictar criterios de consignación de datos en facturas, como heterogéneos son también los regímenes especiales, exenciones, tipos impositivos, etc.

Asimismo, la existencia de cualquier discrepancia en los períodos de presentación de tal información por parte de los obligados tributarios dificulta en gran medida la posibilidad de efectuar un adecuado tratamiento de la información recibida. La alternativa de imponer plazos muy cortos de suministro de esta información puede suponer una carga

fiscal indirecta muy notable, especialmente para los pequeños operadores.

En consecuencia, deben manifestarse importantes reservas en cuanto a la viabilidad y utilidad de los sistemas basados exclusivamente en el acceso y utilización de información por parte de las Administraciones tributarias.

Cuestiones específicas del método de la base de datos central:

Este modelo requiere unos importantes recursos por parte de la Administración fiscal, ya que debería conservar la totalidad de las facturas que se expiden en el país durante un periodo de tiempo prolongado.

Tiene como ventaja la posibilidad de conocer en tiempo real las operaciones que se están produciendo, incluso en operaciones B2C, pero requeriría una infraestructura compleja de la que deberían proveerse los contribuyentes, especialmente costosa en el caso de los pequeños, que además quedarían excluidos si el soporte fuese únicamente la factura electrónica (y si ésta se establece como obligatoria para todas las operaciones B2B supondría una carga importante para ellos). La ventaja que se cita en el documento al indicar que este sistema daría la posibilidad de remitir a los contribuyentes una "pre-declaración" no sería posible salvo que fuera obligatoria la remisión de los datos a la Administración tributaria no sólo para las operaciones B2B sino también para las B2C.

Esta opción supondría una mejora al disponer online de la información sobre las operaciones efectuadas que permitiría detectar prácticas abusivas muy rápidamente, pero no impediría las facturas falsas, los missing traders ni tampoco los problemas derivados de impagos y concursos.

En relación con los costes de implantación, este método no parece ser menos costoso

que el primer método propuesto, ya que en aquel podrían colaborar en gran medida las entidades financieras, mientras que en esta opción toda la carga recaería en el contribuyente.

Cuestiones específicas del método de conservación por el obligado tributario de un archivo seguro de datos con libre acceso al mismo por parte de la Administración tributaria:

Este método tiene el mismo problema de almacenamiento que el anterior y tampoco impide las facturas falsas, missing trader e impagos. Por otro lado, se pierde la inmediatez del método anterior.

Método de “certificaciones de calidad” de los sistemas internos de control de los propios operadores económicos.

Este tipo de métodos pueden tener un efecto útil pero limitado, ya que por su naturaleza sólo podrán certificarse un número reducido de operadores.

Un sistema de certificación, debería estar encomendado en todo caso a un organismo nacional oficial.

En relación con los otros métodos propuestos, las certificaciones de calidad no parece que supongan un avance relevante para garantizar el control de las operaciones.

Conclusión final respecto de los métodos para la recaudación del IVA:

Se considera recomendable avanzar en el estudio del método 1 (split payment), de modo que sea de aplicación general (incluso aplicable a B2C, si ello fuera posible) y, en su caso, combinarlo con algún sistema de almacenamiento o acceso directo a la información sobre facturas.

5.4.2 Protección de los operadores de buena fe frente a una posible participación en un fraude del IVA

P 31. ¿Cuál es su opinión sobre la viabilidad y pertinencia de un pago fraccionado opcional?

El fraude del “missing trader” o también el fraude carrusel como modalidad agravada de fraude en el IVA son mecanismos organizados de defraudación que preocupan especialmente a las autoridades tributarias de los Estados Miembros.

En general, los casos que llegan a los tribunales por estos motivos suelen estar fundamentados en pruebas sólidas que desvirtúan la presunción de inocencia o de actuación de buena fe por parte de los operadores. Si se demuestra que un operador sabía, o debía razonablemente saber, que con su actuación colaboraba en una cadena defraudatoria, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea permite hacerle responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada.

Sin embargo, puesto que lo que se pretende es favorecer al operador de buena fe, el mecanismo propuesto podría ser una opción que pueda plantearse en determinadas circunstancias muy concretas.

5.5 Gestión eficaz y moderna del sistema del IVA

P. 32 ¿Apoya estas propuestas para mejorar la relación entre los operadores y las administraciones tributarias? ¿Tiene otras propuestas?

Las experiencias a nivel nacional y comunitario de los últimos años en relación con la cooperación entre Administraciones tributarias y contribuyentes han sido muy positivas.

A nivel europeo, el Foro Conjunto de Precios de Transferencia, que agrupa a repre-

sentantes del sector privado y de todas las Administraciones Tributarias de la Unión Europea, ha tenido resultados que se han valorado muy positivamente. Este foro ha permitido conocer los problemas que las empresas pueden tener en el ámbito de los precios de transferencia y buscar propuestas de soluciones conjuntas, las cuales han aportado mayor transparencia y menor litigiosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A nivel nacional, se ha creado un Foro de Grandes Empresas. Este es un foro de diálogo que pretende mejorar el conocimiento por parte de la Administración de los problemas que se pueden plantear en la aplicación del sistema tributario para estas empresas. Las cuestiones que se han analizado, entre otras, son la minoración de las cargas administrativas y la aplicación de la normativa sobre precios de transferencia. De nuevo, la valoración ha sido muy positiva por parte de la Administración tributaria y del sector privado.

En consecuencia, cualquier iniciativa en este sentido se acoge de manera positiva. Estos diálogos permiten conocer mejor las formas de inversión de las empresas y así poder otorgar soluciones más adecuadas a los posibles problemas de aplicación del IVA que se planteen en cada caso.

No obstante, la experiencia española demuestra que sería necesario segmentar los foros de diálogo en función del tipo de contribuyente, con el fin de poder conocer los problemas específicos de cada uno.

5.6 Otras cuestiones

P.33 ¿Qué cuestiones aparte de las ya mencionadas habría que abordar al considerar el futuro del sistema del IVA de la UE? ¿Qué solución recomendaría?

La legislación del IVA debería considerar el impacto que la normativa concursal impone en relación con las posibilidades de dar

cumplimiento a las propias obligaciones de declarar y su resultado.

Por último, con fecha 24 de mayo de 2011 el Congreso de los Diputados español ha aprobado una moción con el siguiente texto:

"El Congreso de los Diputados se congratula del proceso iniciado por la Comisión Europea de consulta pública sobre cómo reforzar y mejorar el régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de la Unión Europea en beneficio de los ciudadanos, las empresas y los Estados Miembros insta al Gobierno a defender la ampliación del catálogo de entregas de bienes y servicios a las que son aplicables los tipos reducidos, entre otras, con las siguientes modificaciones:

- La aplicación del IVA superreducido a los libros electrónicos que no se hallen en soporte físico.
- Aplicación de los tipos reducidos a los pañales desechables de uso infantil y adulto.
- La eliminación de las limitaciones impuestas a la aplicación de tipos reducidos a la rehabilitación de viviendas particulares.
- La simplificación del impuesto y la reducción de las obligaciones formales a cumplir por las pequeñas y medianas empresas y los autónomos haciendo compatibles dichas medidas con el reforzamiento del control tributario y la lucha contra el fraude fiscal.
- La neutralidad en la aplicación del impuesto, su eficiencia y la mejora en la competitividad de las empresas europeas."

IV. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

El 28 de septiembre se propuso formalmente el Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF), también conocida como la Tasa Tobin. Si esta propuesta llegase a aprobarse, la nueva imposición se aplicaría a partir de enero de 2014; quedando gravadas todas las transacciones en las que participase una institución financiera con sede en la UE. La propuesta de Directiva de la Comisión pretende que el impuesto afecte al 85% del total de transacciones entre operadores de la Unión, estimándose una recaudación que podría llegar a los 57.000 millones de euros al año.

El presente número de Zergak contiene una colaboración firmada por Manuel Santaella, Consejero de Finanzas de la Representación Permanente de España ante la UE en la que se informa de forma muy pormenorizada sobre el contenido y el alcance de esta figura impositiva por lo que en estos comentarios de actualidad nos limitaremos simplemente a reseñar la propuesta.

V. COOPERACIÓN Y FRAUDE FISCAL

5.1 La Comisión adopta medidas para luchar contra la doble imposición

Muchas empresas y ciudadanos están siendo gravados más de lo que debieran simplemente porque operan en más de un Estado miembro. Al mismo tiempo, otros utilizan los huecos de sus sistemas nacionales para no pagar sus impuestos. Con la intención de hacer frente a este problema, la Comisión adoptó el 18 de noviembre una Comunicación sobre la doble imposición.

Los Estados miembros, por su parte, intentan evitar la doble imposición a través de medidas como convenciones bilaterales y multilaterales de doble imposición, pero ello no provee de la protección adecuada a empresas

y ciudadanos debido a diversas lagunas: ámbito de aplicación restringido, falta de uniformidad en las normas de los Estados miembros, cargas administrativas, plazos extensos para la resolución de conflictos, etc.

Entre las medidas que prevé la Comisión para atajar este problema está el establecimiento de un impuesto tranfronterizo de sucesiones, o la creación de un Foro de la UE para desarrollar un código de conducta sobre doble imposición y un procedimiento de resolución de conflictos vinculante.

En lo que se refiere a la evasión de impuestos, causa de importantes pérdidas de recaudación pública, la Comisión va a lanzar una consulta pública y, en base a sus resultados, determinará las medidas más apropiadas y más efectivas para prevenir la doble imposición y propondrá soluciones concretas en 2012.

5.2 La Comisión Europea adopta una propuesta relativa al programa FISCUS para incrementar la coordinación de las administraciones a partir del 2014

La Comisión Europea adoptó el día 9 de noviembre una propuesta relativa al programa FISCUS. Dicho programa, que contará con un presupuesto de 777,6 millones de euros, tendrá una duración de siete años y empezará a aplicarse a partir del 1 de enero de 2014.

Algirdas Šemeta, Comisario de Fiscalidad, Unión Aduanera, Lucha contra el Fraude y Auditoría, ha declarado lo siguiente: «Este nuevo programa refleja nuestra ambición en el ámbito de la fiscalidad y las aduanas para los próximos años. Gracias a FISCUS, la UE continuará contribuyendo a la protección de los ciudadanos y las empresas y a los presupuestos, dotándonos, al mismo tiempo, de mayor capacidad para hacer frente a los nuevos retos que se nos puedan plantear en un futuro.».

FISCUS apoyará la cooperación entre las autoridades tributarias y aduaneras y otras instancias a fin de incrementar al máximo su eficacia y evitar que su labor adolezca de una falta de coordinación que pueda obstaculizar el mercado interior. El programa prevé asimismo la posibilidad de brindar ayuda específica a un país en caso de que surja un problema concreto. Asimismo facilitará la conexión en red, las acciones y la formación conjuntas de los responsables de las actividades aduaneras y fiscales, y financiará unos sistemas de TI muy avanzados que permitan el desarrollo de unas auténticas administraciones electrónicas en los ámbitos aduanero y fiscal. El desarrollo de las TI se llevará a cabo de forma compartida, lo que permitirá que por cada euro invertido en común se genere un ahorro equivalente a cuatro en beneficio de los Estados miembros.

FISCUS se ha fijado como objetivos la protección de los intereses financieros de la UE y de los Estados miembros, la facilitación del comercio, la garantía de la seguridad y la protección de los ciudadanos de la UE, la mejora de las capacidades de las autoridades aduaneras y fiscales, y la aplicación la legislación de la UE en dichos ámbitos. Tras analizar los retos que se plantearán en los próximos años, la Comisión propone centrar especialmente la atención en la lucha contra el fraude, la reducción de las cargas administrativas y la cooperación con los terceros países.

FISCUS contribuirá asimismo a la consecución de los objetivos más generales de la UE mediante el fortalecimiento del mercado interior y de la unión aduanera, el estímulo del crecimiento y la innovación a través de la protección de los derechos de propiedad intelectual en las fronteras y la participación en el desarrollo de un mercado interior digital.

Antecedentes

FISCUS fusiona los programas de fiscalidad y aduanas, hasta ahora separados, con el fin de cumplir los objetivos de simplificación y reducción de costes que se ha fijado la Comisión.

Etapas siguientes

El proyecto de Reglamento será discutido por el Parlamento Europeo y el Consejo con vistas a su adopción a finales de 2012, de forma que el nuevo programa pueda empezar a aplicarse a partir del 1 de enero de 2014.

VI. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

6.1 El TJUE dictamina que un régimen fiscal concebido de forma que las sociedades extraterritoriales no estén sujetas a imposición constituye un régimen de ayudas de Estado incompatible con el mercado interior

El 15 de noviembre de 2011, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia en los asuntos acumulados C-106/09P y C-107/09P, en los que tomaron parte el gobierno de Gibraltar, el Reino Unido, la Comisión Europea y España. La sentencia anula la sentencia anterior del Tribunal de Primera Instancia y confirma la Decisión de la Comisión de no autorizar al Reino Unido la ejecución del proyecto de reforma del impuesto de sociedades de Gibraltar del año 2002. Dicha reforma comprendía el establecimiento de tres impuestos aplicables a todas las empresas de Gibraltar: una tasa de registro, un impuesto sobre el número de empleados y un impuesto por superficie ocupada (*business property occupation tax*, «BPOT»), debiendo tenerse en cuenta que la carga impositiva correspondiente a los dos últimos impuestos no podría ser superior al 15 % de los beneficios.

En 2004, la Comisión dictaminó que las propuestas de reforma notificadas constituían un

régimen de ayudas de Estado incompatible con el mercado común y que, en consecuencia, dichas propuestas no podían ser aplicadas. En efecto, la Comisión consideró que tres aspectos de la reforma fiscal eran selectivos desde el punto de vista material:

- el requisito de que las empresas obtuvieran beneficios antes de estar sometidas al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, ya que este requisito favorecería a las empresas que no lograren beneficios.
- el límite máximo del 15 % de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, ya que dicho límite máximo favorecería a las empresas que para el ejercicio fiscal de que se trate tuviesen beneficios bajos en relación con su número de empleados y los locales que ocupan
- el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT, ya que ambos impuestos favorecerían, debido a su naturaleza, a las sociedades extraterritoriales que no tuviesen presencia real en Gibraltar y que, por ello, no son sujetos pasivos del impuesto de sociedades. Además, consideró que la reforma propuesta era selectiva desde el punto de vista regional, en la medida en que instauraba un sistema que gravaba a las sociedades de Gibraltar generalmente con un tipo inferior al del Reino Unido.

A raíz de los recursos interpuestos por el Gobierno de Gibraltar y por el Reino Unido, el Tribunal de Primera Instancia anuló la Decisión de la Comisión el 18 de diciembre de 2008. En su sentencia, dicho Tribunal estimó que la Comisión no había seguido un método de análisis correcto en relación con la selectividad material del proyecto de reforma, ya que para demostrar el carácter selectivo del régimen fiscal en cuestión, la Comisión habría debido demostrar que algunos de sus ele-

mentos revestían un carácter excepcional con respecto al régimen común o «normal» de Gibraltar. De este modo, la Comisión no podía, como hizo en su Decisión, considerar selectivas medidas fiscales generales habida cuenta de sus efectos. Además, el Tribunal de Primera Instancia consideró que el marco de referencia para apreciar la selectividad regional de la reforma correspondía exclusivamente a los límites del territorio de Gibraltar, y no a los del Reino Unido.

Posteriormente, la Comisión y España recurrieron en casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con el objeto de obtener la anulación de la sentencia del Tribunal de Primera Instancia.

En su sentencia dictada en casación, el Tribunal de Justicia estima que el Tribunal de Primera Instancia incurrió en un error de Derecho al considerar que el proyecto de reforma fiscal no confiere ventajas selectivas a las sociedades extraterritoriales.

En efecto, el Tribunal de Justicia considera que una carga fiscal diferente resultante de la aplicación de un régimen fiscal «general» no basta, en sí misma, para demostrar la selectividad de una imposición. Sin embargo, estima que esta selectividad existe cuando, como en el caso de autos, los criterios de imposición adoptados por un sistema fiscal permiten caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría de empresas privilegiada.

De este modo, el Tribunal de Justicia observa que el régimen fiscal de Gibraltar se caracteriza, en particular, por la combinación del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT como únicas bases imponibles, lo que conduce a una imposición que depende del número de trabajadores y del tamaño de los locales ocupados. Debido a la inexistencia de otras bases imponibles, la combinación de esas dos bases imponibles (que se

basan en criterios, por sí mismos, de carácter general), excluye totalmente de cualquier imposición a las sociedades extraterritoriales, pues éstas no tienen empleados y tampoco ocupan local alguno. Estos criterios llevan a cabo por tanto una discriminación entre sociedades que se encuentran en una situación comparable a la luz del objetivo perseguido por el proyecto de reforma fiscal, a saber, el establecimiento de un sistema general de imposición para todas las sociedades establecidas en Gibraltar.

Por consiguiente, el Tribunal de Justicia concluye que la circunstancia de que las sociedades extraterritoriales no estén sujetas a imposición en Gibraltar no es una consecuencia aleatoria del régimen de que se trata, sino la consecuencia ineluctable del hecho de que los dos impuestos sobre sociedades (en particular, sus bases imponibles) estén precisamente concebidos de forma que las sociedades extraterritoriales, que por su naturaleza, no tienen empleados ni ocupan locales, no estén sujetas a imposición. En consecuencia, el hecho de que las sociedades extraterritoriales no estén sujetas a la imposición, precisamente debido a las características propias y específicas de dicha categoría, permite considerar que aquéllas se ven favorecidas por ventajas selectivas.

En particular, el Tribunal de Justicia recuerda que, contrariamente al razonamiento seguido por el Tribunal de Primera Instancia, la calificación de un sistema fiscal como «selectivo» no está supeditada al hecho de que esté concebido de forma que el conjunto de empresas estén sujetas a las mismas cargas fiscales, pero algunas de ellas se beneficien de normas que establezcan excepciones y les concedan ventajas selectivas. Tal interpretación del criterio de selectividad presupondría que, para que un régimen fiscal pudiera calificarse de selectivo, debería estar concebido con arreglo a una determinada técnica jurídica. Este enfoque daría lugar a que las normas fiscales nacionales no estuvieran suje-

tas al control en materia de ayudas de Estado por el mero hecho de haber recurrido a otra técnica jurídica aunque produjese los mismos efectos.

Asimismo, el Tribunal de Justicia estima que no es pertinente examinar si el proyecto de reforma es selectivo desde el punto de vista regional, teniendo en cuenta que el proyecto de reforma fiscal es materialmente selectivo en la medida en que concede ventajas selectivas a las sociedades extraterritoriales.

En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia confirma la Decisión de la Comisión, que considera que el proyecto de reforma fiscal constituye un régimen de ayudas de Estado que el Reino Unido no está autorizado a ejecutar.

6.2 Gravamen sobre las plusvalías latentes correspondientes a los activos de una sociedad con ocasión del traslado de su sede a otro Estado miembro

El Derecho de la Unión no se opone, en principio, a un gravamen sobre las plusvalías latentes correspondientes a los activos de una sociedad con ocasión del traslado de su sede a otro Estado miembro. No obstante, el cobro inmediato del gravamen en el momento en el que la sociedad traslada su sede, sin ofrecer a la sociedad la posibilidad de abonar de forma aplazada el importe de dicho gravamen, es incompatible con el Derecho de la Unión. Así lo estipuló el TJUE en su sentencia de 29 de noviembre de 2011, asunto C-371/10. Más información:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=CJE/11/128&format=HTML&aged=0&language=ES&guiLanguage=en>

VII. PROCEDIMIENTOS

7.1 Ayudas estatales: la Comisión abre una investigación sobre los beneficios fiscales otorgados por España para la adquisición de buques, o "tax lease"

La Comisión Europea abrió el mes de julio una investigación sobre los beneficios fiscales otorgados por Galicia para la adquisición de buques. El régimen gallego permitiría que una empresa de transporte adquiriese un barco a través de una estructura contractual y financiera compleja y no directamente a un astillero, a un precio hasta un 30% inferior a los precios del mercado.

En última instancia, la Comisión quiere verificar si un régimen de arrendamiento fiscal para la adquisición de buques es compatible con las normas de la UE en materia de ayudas estatales.

Este régimen posibilitaría que compañías navieras adquiriesen buques, bajo determinadas condiciones, a un precio entre un 20 % y un 30 % inferior a los precios del mercado. Por el momento, parece que ello favorece a los inversores y compañías que se benefician de esta situación. Gracias a la apertura de la investigación, las partes interesadas podrán formular las observaciones pertinentes¹. No obstante, no prejuzga el resultado de la investigación.

El Comisario Almunia ha declarado lo siguiente: «*La UE necesita una industria marítima competitiva a nivel internacional, por lo que permite un régimen impositivo favorable, en función del tonelaje, con objeto de que las empresas no trasladen sus actividades. La*

apertura de la investigación no cuestiona el principio de este impuesto. Sin embargo, la Comisión debe garantizar que este régimen español no excede de lo permitido por la normativa de la UE y no crea falseamientos indebidos de la competencia en el mercado interior.»

Según la información disponible, estas estructuras complejas son creadas por bancos españoles y, en general, están integradas por una sociedad de *leasing*, contribuyentes españoles deseosos de reducir su base imponible y una agrupación de interés económico (AIE), beneficiaria inicial de las medidas fiscales en cuestión. La aplicación de determinadas medidas fiscales necesarias para este régimen requiere la aprobación previa de la administración tributaria.

La Comisión ha considerado que este régimen contiene elementos de ayuda estatal en beneficio de las AIE, los contribuyentes que invierten en ellas y las compañías navieras que adquieren los buques, así como, en su caso, en beneficio de los astilleros y de algunos intermediarios.

Contexto

Los Estados miembros pueden ayudar a las compañías navieras a seguir siendo competitivas a nivel internacional, de acuerdo con las Directrices sobre ayudas estatales al transporte marítimo, en particular mediante la aplicación de un impuesto sobre los beneficios basado en el tonelaje de sus flotas.

Hasta la fecha, la Comisión ha autorizado el régimen impositivo basado en el tonelaje de 16 Estados miembros.

Las últimas informaciones sobre este caso señalan que finalmente se habría alcanzado un acuerdo con el Comisario de Competencia, Joaquín Almunia, para realizar un cambio legal y poder aplicar el modelo del "tax lease" francés. La propuesta consiste en

¹ Consulta sobre la legalidad de las normas fiscales españolas para la construcción de buques: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:276:0005:0021:ES:PDF>

adaptar el modelo de "tax lease" francés a la legislación fiscal española.

Respecto al desenlace del principio de acuerdo, los representantes de los astilleros se han manifestado abiertos a cualquier solución que permita la vuelta a la contratación, si bien apuntan al inconveniente de la lentitud del proceso que hay que seguir hasta implementar el nuevo sistema y la incertidumbre existente sobre el resultado práctico del nuevo régimen.

7.2 La Comisión insta a España a modificar su impuesto de matriculación sobre los vehículos procedentes de otros Estados miembros

En octubre de 2011, la Comisión Europea solicitó oficialmente a España e Irlanda que modifiquen su fiscalidad de los vehículos arrendados o alquilados procedentes de otros Estados miembros, así como de los vehículos de empresa, en el caso de España, de manera que sus normas se ajusten al Derecho de la UE.

España cobra el importe íntegro del impuesto de matriculación de un vehículo arrendado o alquilado por un residente en España en otro Estado miembro, salvo si el periodo de arrendamiento es inferior a tres meses cada período de doce meses. Esto constituye una infracción de las normas de la UE, que contemplan que el impuesto de matriculación se cobre de forma proporcional a la duración del uso del vehículo arrendado.

Con arreglo al Derecho español, el impuesto de matriculación de un vehículo puede cobrarse íntegramente si un empleado que trabaje para una empresa establecida en otro Estado miembro utiliza el vehículo en España y es residente en este país.

Estas disposiciones son contrarias a las normas de la UE sobre la libre circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento,

que constituyen principios fundamentales del mercado único de la UE.

7.3 La Comisión lleva a España ante el Tribunal de Justicia por sus normas discriminatorias en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones

La Comisión Europea ha decidido llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE por sus normas discriminatorias en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones, las cuales disponen que los no residentes paguen impuestos más altos que los residentes.

La Comisión ya había pedido oficialmente a España, en mayo de 2010 y en febrero de 2011, que tomara medidas para garantizar el cumplimiento de las normas de la UE en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones, pero España no ha modificado su legislación al respecto.

Tanto el Estado como las Comunidades Autónomas regulan los impuestos sobre sucesiones y donaciones en España. El Derecho de las Comunidades Autónomas concede a los residentes una serie de ventajas fiscales que, en la práctica, les permite pagar menos impuestos que los no residentes, estima el ejecutivo comunitario.

La Comisión considera que esta fiscalidad discriminatoria constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales, que son principios fundamentales del mercado único de la UE, e infringe el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (artículos 45 y 63, respectivamente).

VIII. PUBLICACIONES

"Taxation trends in the EU" – Edición 2011

¿Los niveles impositivos en Europa aumentan o desciden? ¿Cómo está repartida la carga fiscal entre el trabajo, el capital y el consumo? ¿Cuáles son las diferencias entre los Estados miembros? ¿Cuál es el impacto de la

crisis económica y financiera en los sistemas tributarios de la UE?

El informe 'Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway' trata de dar respuesta a estas interrogantes. Se trata de la edición de 2011, elaborada por la Oficina Estadística de la UE (Eurostat) y la Dirección General TAXUD de la Comisión Europea.

Se puede descargar en formato PDF en la siguiente dirección Web:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

Para pedir una copia impresa, información en: TAXUD-STRUCTURES@ec.europa.eu

Estudios y Colaboraciones

LAS NORMAS FORALES DE MEDIDAS TRIBUTARIAS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE ÁLAVA/ARABA Y BIZKAIA PARA EL EJERCICIO 2012

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

INTRODUCCIÓN

La Norma Foral 18/2011, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para el año 2012² y la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013, y otras medidas tributarias³, introducen relevantes novedades en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de Álava/Araba y Bizkaia, en ejercicio del papel activo que les es exigible a las instituciones competentes de dichos territorios en la actual situación de crisis económica y financiera.

Además no podemos dejar de mencionar la recuperación de la vigencia para los ejercicios 2011 y 2012 del Impuesto sobre el Patrimonio, que se produce en ambos Territorios Históricos mediante la aprobación, en Álava/Araba, de la Norma Foral 19/2011, de 22 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio⁴ y, en Bizkaia, de la Norma Foral 4/2011, de 28 de diciembre, por la que se establece el Impuesto sobre el Patrimonio para 2011 y 2012⁵, cuyo comentario es objeto de otra de las contribuciones publicadas en el presente número de Zergak.

(*) Jefa del Servicio de Política Fiscal. Hacienda Foral de Bizkaia.

² BOTH A de 30 de diciembre de 2011.

³ BOB de 6 de marzo de 2012.

⁴ BOTH A de 30 de diciembre de 2011.

⁵ BOB de 30 de diciembre de 2011.

Desde el punto de vista de la armonización, se debe destacar el alto grado de coordinación que se aprecia en la modificaciones introducidas en las distintas figuras tributarias de los sistemas impositivos de ambos Territorios Históricos, siendo alguna de dichas modificaciones coincidente, a su vez, con las contenidas Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad y de aprobación de otras medidas tributarias⁶, aprobada por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, cuyo comentario por otro autor se ofrece asimismo al lector en este mismo número de Zergak.

En definitiva, una lectura omnicomprensiva de las presentes líneas junto con los otros dos comentarios a los que he hecho referencia⁷ aporta, a mi juicio, una visión global de las principales novedades de la fiscalidad en los tres Territorios Históricos del País Vasco para el ejercicio 2012.

⁶ BOG de 27 de diciembre de 2011.

⁷ Ver en este mismo número de Zergak las colaboraciones de José Luis Hernández "Novedades normativas tributarias en el Territorio Histórico de Gipuzkoa de cara a 2012" y de Javier Armentia "El Impuesto sobre el Patrimonio en el País Vasco".

I- ACERCAMIENTO AL CONTENIDO DE LAS NORMAS FORALES

La Norma Foral vizcaína está estructurada en 12 Títulos, 3 Disposiciones Adicionales, 2 Disposiciones Transitorias, 2 Disposiciones Derogatorias y 2 Disposiciones Finales. Por su parte la Norma Foral alavesa contiene 13 Capítulos, 3 Disposiciones Adicionales, 2 Disposiciones Transitorias, 1 Disposición Derogatoria y 3 Disposiciones Finales. En ambos casos, se introducen modificaciones en la regulación de las siguientes figuras tributarias: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Régimen Fiscal de Cooperativas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Norma Foral General Tributaria, Haciendas Locales, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Por su parte, la Norma Foral del Territorio Histórico de Álava/Araba introduce asimismo ciertas modificaciones en la normativa del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y del mencionado y, por la suya, la de Bizkaia modifica puntualmente la Norma Foral de Tasas y Precios Públicos.

En cuanto a los objetivos de política fiscal pretendidos con las regulaciones aprobadas consideramos de interés efectuar dos precisiones.

Si bien la Exposición de Motivos de la Norma Foral alavesa es meramente descriptiva y poco nos dice de los objetivos pretendidos con las modificaciones efectuadas, el diseño y la naturaleza de las medidas que ésta introduce, coincidentes en su práctica totalidad con las del texto normativo vizcaíno, induce a considerar que se comparten los objetivos expresamente contemplados en la Exposición de Motivos de la Norma Foral de

Bizkaia. Así, ésta última menciona objetivos tales como: el reforzamiento de los ingresos públicos, el impulso de la recuperación económica, el aseguramiento de la estabilidad presupuestaria, el reforzamiento de los principios de equidad, de solidaridad y la redistribución de la riqueza.

La segunda precisión es la relativa al ámbito temporal de aplicación de las medidas aprobadas en ambos Territorios Históricos. En Bizkaia, gran parte de las medidas adoptadas, fundamentalmente aquellas que suponen una reforma de mayor calado de las figuras impositivas afectadas, tienen un marcado carácter coyuntural y transitorio, limitando su aplicación a los ejercicios 2012 y 2013, tal y como el propio título de la Norma Foral recoge, mientras que el texto normativo alavés carece de dicho carácter transitorio y simplemente establece con carácter general la producción de efectos de las medidas introducidas a partir del 1 de enero de 2012, con ciertas excepciones.

Por razones sistemáticas, se va a hacer un análisis de las medidas tributarias novedosas para 2012 clasificadas por figuras impositivas y a intentar identificar los objetivos de política fiscal por ellas pretendidas. Asimismo, y en aquellos supuestos en los que se considera que la regulación aprobada para 2012 en el Territorio Histórico de Gipuzkoa difiere con mayor intensidad o relevancia de la aprobada por Álava/Araba y Bizkaia se hará una puntual referencia comparativa a la misma.

II- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Es la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la que se ha visto afectada en mayor medida por las modificaciones introducidas por los legisladores forales para 2012, llegando a apreciarse hasta veintitrés ó veinticuatro apartados, respectivamente, en los artículos en los que se contienen las mismas.

Como comentario preliminar, consideramos imprescindible destacar que algunas de las medidas que se contienen en la Norma Foral 18/2011, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para el año 2012, no encuentran su paralelo en la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013, sino que han sido introducidas en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente en Bizkaia, mediante la Norma Foral 3/2011, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2012⁸. No obstante, también en estos casos se hará un comentario de ambas regulaciones a fin de ofrecer la visión de conjunto de las novedades tributarias para 2012.

A continuación se realiza un análisis de las modificaciones más relevantes que afectan a este impuesto en la regulación vigente en ambos Territorios Históricos.

a) Rentas exentas en los supuestos de indemnizaciones por despido como consecuencia de Expedientes de Regulación de Empleo.

Las Normas Forales del impuesto de los dos Territorios Históricos declaran en el artículo 9 la exención para las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

En Álava/Araba, hasta la entrada en vigor de la Norma Foral objeto de comentario, en los supuestos de despido o cese en el marco de un expediente de regulación de empleo, tramitado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajado-

res y previa aprobación de la autoridad competente o producido por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, a efectos de determinar la parte de la indemnización exenta, era necesario determinar si el expediente de regulación de empleo respondía a causas económicas, técnicas, organizativas o de fuerza mayor, en cuyo caso el límite de la exención coincidía con el límite exento para el despido improcedente, o si respondía a causas de producción, en cuyo caso el límite de la exención era menor y coincidente con el límite de la indemnización obligatoria, esto es, 20 días por año trabajado con un límite de 12 mensualidades.

Dando respuesta a la actual coyuntura económica, la Norma Foral alavesa amplía el ámbito de la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador consecuencia de expedientes de regulación de empleo, de tal manera, que se eleva la parte de indemnización exenta por despido dentro de un expediente de regulación de empleo cuando se deba a causas de producción, equiparándola al tratamiento del resto de supuestos contemplados en el Estatuto de los Trabajadores, con el resultado de que en todo caso el límite de la indemnización a efectos de su tratamiento como exenta se determina en 45 días por año trabajado con un máximo de 42 mensualidades⁹, indemnización correspondiente al despido improcedente. Además este nuevo tratamiento se aprueba con carácter retroactivo a 1 de enero de 2011, a los efectos de que los trabajadores que hayan perdido su empleo en 2011 y se vean incurso en expedientes de regulación de empleo por causas de pro-

⁸ BOB de 30 de diciembre de 2011.

⁹ Nótese que a la fecha de publicación de los presentes comentarios las cuantías de las indemnizaciones correspondientes al despido improcedente se han visto reducidas a 33 días con un tope de 24 mensualidades mediante el Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE de 11 de febrero de 2012).

ducción puedan beneficiarse de la mejora de su tratamiento tributario.

De esta manera la normativa alavesa se equipara a la normativa vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia, que modificó la normativa del impuesto para introducir esta mejora en el tratamiento de las indemnizaciones exentas mediante la Norma Foral 7/2010, de 22 de diciembre, de reforma de la Norma Foral 6/2006, reguladora del IRPF en el Territorio Histórico de Bizkaia¹⁰.

b) Rendimientos de trabajo en especie.

b.1) Entrega de acciones.

Las Normas Forales del IRPF establecen la no consideración de rendimiento de trabajo en especie de la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o a precio inferior al de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo, en las condiciones que se determinen reglamentariamente y, con el límite de 12.000 euros anuales. Este límite se reduce en Álava/Araba por efecto de la aprobación de las Normas Forales objeto de comentario a 6.000 euros anuales a partir del 1 de enero de 2012. En Bizkaia, se recoge expresamente esta misma limitación con vigencia exclusiva para los ejercicios 2012 y 2013 y se añade además una Disposición Transitoria en virtud de la cual esta reducción del límite no resultará de aplicación a los planes de entrega de acciones o participaciones que hubieran sido implementados con anterioridad a 9 de marzo de 2012, fecha de entrada en vigor de la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013 y otras medidas tributarias, siempre que se hubiese formulado la oferta a los trabajadores con anterioridad a dicha fecha, en cuyo caso

resultará de aplicación la regulación vigente hasta el ejercicio 2011.

b.2) Servicios de educación.

Desde 1 de enero de 2007, la normativa del Impuesto de ambos territorios establecía la no consideración de rendimiento de trabajo en especie de la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional realizada por centros educativos autorizados a los hijos de sus empleados, cuando ésta se realizaba de manera gratuita o por precio inferior al normal de mercado. En ambos territorios y con vigencia indefinida se suprime este supuesto, quedando, a partir del 1 de enero de 2012, sujeto a tributación en concepto de retribución en especie el servicio que los centros educativos presten a los hijos de sus empleados de manera gratuita o a un precio reducido.

c) Pérdidas patrimoniales no computables.

Nos encontramos ante la inclusión en el IRPF vigente en el Territorio Histórico de Álava/Araba de una norma anti-fraude que ya se encuentra vigente en la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia desde hace varios ejercicios. Se trata de la relativa al no cómputo como pérdida patrimonial de las producidas como consecuencia de transmisiones onerosas de bienes inmuebles que procedan de una adquisición previa a título lucrativo, incluyéndola como un supuesto más de no cómputo de los establecidos en el artículo 45 de la Norma Foral del Impuesto.

Hay que tener en cuenta que esta regla de no cómputo de la pérdida patrimonial se puede ver desvirtuada cuando el contribuyente pruebe que la disminución del valor del bien inmueble se ha producido por circunstancias excepcionales o cuando la pérdida proceda, exclusivamente, de los gastos inherentes a la enajenación o a la adquisición.

¹⁰ BOB de 7 de enero de 2011.

d) Tratamiento de la venta de derechos de suscripción.

Se introduce un cambio del tratamiento fiscal del rendimiento obtenido por la venta de derechos de suscripción que se introduce en ambos territorios con vigencia indefinida y que pretende garantizar su efectiva tributación, facilitando tanto al contribuyente como a la Administración tributaria dicha tarea.

Hasta el 1 de enero de 2012, la normativa reguladora del IRPF establecía con carácter general una regla de diferimiento en la tributación de la venta de estos derechos, de tal manera que no se tributaba hasta el momento en que se transmitieran las acciones de las que procedían, en cuyo caso, para la determinación del valor de adquisición de éstas se deducía el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción. Como regla especial y solamente en el supuesto de que el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedían tales derechos, la diferencia tenía la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se producía la transmisión.

Pues bien en no pocas ocasiones el lapso de tiempo que transcurre entre la venta de los derechos y la venta de las acciones de que proceden es bastante amplio, de tal manera que ni para el contribuyente ni para la Administración tributaria, incluso ni para los depositarios de las acciones cuando se trata de acciones muy antiguas, es sencillo determinar con corrección la tributación que corresponde a dicha ganancia diferida. Es por ello que la regla especial pasa a ser regla general y a partir del 1 de enero de 2012, en todo caso, el transmitente tributará por la ganancia obtenida por la transmisión de los derechos de suscripción procedentes de acciones en el período impositivo en que se produzca la transmisión.

Con la finalidad de que no se produzca una desimposición, los dos Territorios Históricos aprueban un régimen transitorio para los derechos de suscripción transmitidos con anterioridad a 1 de enero de 2012, manteniendo el régimen anterior, deduciéndose el importe de su transmisión del valor de adquisición de las acciones de las que procedan, salvo que el transmitente ya hubiera tributado por el importe obtenido en el período impositivo por encontrarnos en la regla especial anteriormente referida.

e) Tratamiento de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

La reforma introducida en esta materia en los sistemas impositivos de Álava/Araba y Bizkaia es de contenido muy similar, aunque con un ámbito temporal diferente ya que Bizkaia la conceptúa como transitoria para los ejercicios 2012 y 2013.

Podemos afirmar que el tratamiento fiscal de los sistemas de previsión social ha estado tradicionalmente potenciado en el País Vasco y ello se debe en gran medida tanto a la existencia de un instrumento propio de previsión en nuestro ámbito competencial, como son las Entidades de Previsión Social Voluntaria, como a la preocupación de los poderes públicos por que los ciudadanos y ciudadanas del País Vasco obtengan un reforzamiento en el ámbito de protección social complementario al que ofrece el sistema público de Seguridad Social.

Sin embargo, no es menos cierto, que si observamos el perfil de los contribuyentes que pueden destinar parte de sus ingresos a dicho reforzamiento con el incentivo de una menor tributación en su renta personal, éste responde al de un contribuyente de rentas medias-altas.

Pues bien, hemos mencionado al principio que uno de los objetivos de las medidas de reforma adoptadas para 2012 es la solidari-

dad y la redistribución de la riqueza, reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica.

Para lograr este fin, se reducen los límites de aportación máxima a los sistemas de previsión social, de los que evidentemente se benefician los contribuyentes de mayores rentas, primando a los sistemas de previsión social empresarial frente a los de carácter individual y se establece a su vez un novedoso límite conjunto para ambos tipos de aportaciones. En esta misma línea se limitan las cantidades máximas que pueden aportar los contribuyentes mayores de 52 años que, hasta el 31 de diciembre de 2011, podían llegar hasta 24.250 para aportaciones individuales y contribuciones empresariales, respectivamente, cuando los contribuyentes tenían una edad igual o superior a los 65 años.

Así, para el ejercicio 2012, se introduce un nuevo límite conjunto de 12.000 euros tanto para las aportaciones individuales como para las contribuciones empresariales. A su vez se reduce el límite de aportaciones de 8.000 a 6.000 euros manteniéndose en 8.000 euros el relativo a las contribuciones empresariales. En el caso de concurrencia de aportaciones y contribuciones es cuando entra en juego la aplicación del nuevo límite, reduciéndose en primer lugar las contribuciones. De tal manera, que en el supuesto de que la contribución empresarial sea de 8.000 euros, o de un importe superior, la aportación, independientemente de su cuantía, verá reducido su límite a 4.000 euros, siendo reducible un importe total de 12.000. Sin embargo no ocurre lo mismo a la inversa, y si el contribuyente tuviera 8.000 euros de aportaciones individuales y 2.000 de contribuciones empresariales, únicamente podría reducir 8.000 euros: los 6.000 de las aportaciones y los 2.000 de las contribuciones.

En relación al régimen de aportación para contribuyentes mayores de 52 años, encontramos que la reforma introducida en la nor-

mativa alavesa y la introducida en la normativa vizcaína difieren en cierta medida. Así, mientras que en Bizkaia se elevan los límites de aportación de 500 en 500 euros por cada año que excede de 52 llegando hasta un máximo de 6.500 euros tanto para aportaciones como para contribuciones, en Álava/Araba esta elevación solamente se produce en relación a las aportaciones individuales y no en relación a las contribuciones empresariales. En Bizkaia y en lo que se refiere al límite conjunto de 12.000 euros, expresamente se establece que se elevará en 1.000 euros por cada año que excede de 52 hasta la edad de 65 años para el conjunto de las aportaciones, debiéndose respetar dentro de este límite conjunto de 1.000 euros, el límite de 500 euros para aportaciones y de 500 para contribuciones.

El resto de los elementos del tratamiento fiscal de la previsión social se ha mantenido constante en ambos territorios, aunque alguno de los límites de reducción como el de los seguros privados que cubren exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia también se ha visto reducido de 8.000 euros a 6.000 euros en ambos territorios.

No podemos dejar de hacer una breve referencia a la reforma que en esta materia se ha llevado a cabo en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, mucho más intensa y de mayor alcance que la que conjuntamente han abordado Álava/Araba y Bizkaia, tanto en el tratamiento de las reducciones de la base imponible (imposibilidad de reducción para contribuyentes con 68 o más años, eliminación del régimen de aportación o contribución incrementada para contribuyentes mayores de 52 años....) como en el de integración en la misma cuando se produce la percepción de una prestación por el acaecimiento de una contingencia o el rescate total o parcial voluntario (aplicación de los porcentajes de integración una única vez por

cada contingencia), que en el caso de Álava/Araba y Bizkaia no se ha visto modificado.

f) Actualizaciones de la reducción por tributación conjunta y de las deducciones personales.

En el Territorio Histórico de Álava/Araba la actualización que tradicionalmente y con carácter anual realizan los Territorios Históricos de ciertos elementos cuantitativos del impuesto con la finalidad de mitigar la inflación y la consecuente pérdida de poder adquisitivo de los contribuyentes, se efectúa por la Norma Foral 18/2011, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para el año 2012, mientras que en el Territorio Histórico de Bizkaia se lleva a cabo mediante la Norma Foral 3/2011, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2012. Sin perjuicio del instrumento normativo, los elementos del impuesto actualizados y sus importes son idénticos.

Así, en ambos casos, se incrementan en un 2% las cantías reducibles por tributación conjunta, en sus dos vertientes general y monoparental, la deducción general, las deducciones por descendientes, los límites de la deducción de anualidades por alimentos, la deducción por ascendientes y la deducción por discapacidad o dependencia.

g) Nueva deducción por descendientes.

Las Normas Forales de medidas objeto comentario introducen una deducción, adicional y complementaria a la general por descendientes, de 50 euros anuales por cada descendiente entre 6 y 16 años que conviva con el contribuyente. Esta deducción se introduce en Álava/Araba con vigencia indefinida y en Bizkaia exclusivamente para los ejercicios 2012 y 2013.

h) Deducción por ascendientes.

Con efectos desde el 1 de enero de 2012, se ve limitada en su aplicación y en el importe de su cuantía para aquellos contribuyentes mayores de 65 o de 75 años, respectivamente, ya que por primera vez se va a tener en cuenta además de la edad del contribuyente su nivel de ingresos al objeto de determinar el derecho a aplicarla, no teniendo derecho a su aplicación aquellos contribuyentes que en tributación individual obtengan una base imponible superior a 35.000 euros.

Sin embargo, solamente van a poder aplicar la deducción en su integridad aquellas obligados tributarios con una base imponible, suma de la las bases imponibles general y del ahorro, inferior a 30.000 euros. Las cuantías aplicables serán de 325 euros para los contribuyentes mayores de 65 años y de 595 euros para los mayores de 75, cuantías resultantes de la aplicación del porcentaje de actualización del 2 por 100 para 2012.

Las personas mayores de 65 ó 75 años que tengan una base imponible superior a 30.000 e inferior a 35.000 euros podrán deducir por este concepto una cantidad que va decreciendo hasta llegar a 0 en la medida en que su base imponible se vaya a cercando a 35.000 euros. Para determinar el importe exacto a deducir en cada uno de los supuestos, la nueva deducción establece una fórmula de cálculo.

En los casos de tributación conjunta, el límite máximo de base imponible que da derecho a la deducción se eleva a 40.000 euros, siendo aplicables las cuantías íntegras de deducción en función de la edad de cada miembro de la unidad familiar sin que en este supuesto exista una fórmula de deducción decreciente por tramos de base como ocurre en la tributación individual.

i) Tarifa general del Impuesto.

Los Territorios Históricos de Álava/Araba y Bizkaia han aprobado tarifas idénticas en las que simplemente se ha introducido el efecto corrector de la inflación en un 2 por 100. De nuevo en Bizkaia, esta modificación normativa se contempla en instrumento diferente al que es objeto de los presentes comentarios, es decir, en la Norma Foral de Presupuestos anteriormente referenciada.

Por la relevancia de la modificación introducida en esta escala de gravamen en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, que eleva significativamente el tipo impositivo aplicable a partir de 90.000 euros, creemos que resulta de interés ofrecer una tabla comparativa de las escalas aplicables en los tres Territorios Históricos en 2012:

También en el Territorio Histórico de Gipuzkoa se ha introducido esta novedad en la tributación de la base del ahorro, que pasa de ser un tipo proporcional a estar gravada por dos tipos progresivos, aunque dicho Territorio ha establecido tramos y tipos diferentes a los aprobados en Álava/Araba y Bizkaia. Se ofrece a continuación un cuadro comparativo de los tipos y tramos de base vigentes en los tres Territorios Históricos en 2012:

TRAMO DE BASE LIQ.	Álava/ Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
0	4.000	20	20
4.000	10.000		
10.000	en adelante	22	22

TRAMO DE BASE LIQ.	Álava/ Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
0	15.160	23	23
15.160	30.320	28	28
30.320	45.480	35	35
45.480	64.970	40	40
64.970	90.000		45
90.000	120.000		46
120.000	175.000		47
175.000	en adelante		49

j) Tarifa aplicable a la base del ahorro.

Por primera vez desde la conceptualización del IRPF por los Territorios Históricos como un impuesto dual, se establece el elemento de progresividad en la tributación de la base del ahorro con efectos desde el 1 de enero de 2012 y, en Bizkaia, con carácter transitorio hasta 31 de diciembre de 2013. Así tanto en Álava/Araba como en Bizkaia se establecen dos tramos de base, tributando en el primer tramo al 20 por 100, tipo vigente desde el ejercicio 2010, los 10.000 primeros euros y pasando a tributar al 22 por 100 las cantidades superiores a dicho importe.

k) Determinación del colectivo de jóvenes a efectos del impuesto.

La normativa de los tres Territorios Históricos establece una serie de tratamientos diferenciados y más ventajosos para aquellos contribuyentes menores de 35 años, por entender que esta edad es la que determina la pertenencia al colectivo de jóvenes. Los Territorios de Álava/Araba y de Bizkaia han revisado este concepto y han rebajado la edad a 30 años, en coherencia con la definición que de este colectivo hacen las políticas públicas comunitarias o las políticas generales que desde las Instituciones se están llevando a cabo, como es el caso de la Diputación Foral de Bizkaia.

En consecuencia, los tratamientos específicos para el colectivo de jóvenes que se encuentran regulados en la deducción por alquiler de vivienda habitual, en la deducción por adquisición de vivienda habitual y además, en el caso de Álava/Araba que no en el de Bizkaia, en la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica, se han referenciado con efectos 1 de enero de 2012 a la edad de 30 años en vez de a la de 35 años.

I) Deducción por adquisición de vivienda habitual.

La reforma introducida en esta materia en los sistemas impositivos de Álava/Araba y Bizkaia es de idéntico contenido, aunque con un ámbito temporal diferente ya que de nuevo Bizkaia la conceptúa como transitoria para los ejercicios 2012 y 2013. Las limitaciones en el tratamiento fiscal de incentivación a la compra de vivienda habitual introducidas por esta reforma traen causa en similares principios y objetivos a los anteriormente mencionados al analizar el tratamiento de las limitaciones introducidas en relación a los sistemas de previsión social voluntaria: la solidaridad en tiempos de dificultades económicas y la redistribución de la riqueza, exigiendo una mayor aportación a los contribuyentes de rentas más altas.

Con esta fundamentación, se reduce la cantidad máxima de inversión que en cada ejercicio da derecho a deducción pasando a ser de 10.000 euros, frente a los 12.000 vigentes hasta 31 de diciembre de 2011, manteniéndose invariables los porcentajes (18% y 23%) así como el crédito fiscal para compra de vivienda habitual (36.000 euros).

De nuevo Gipuzkoa establece un régimen diferenciado de incentivación para la adquisición en vivienda, reduciendo los porcentajes, el límite anual de deducción y el crédito fiscal para las nuevas adquisiciones a partir de 1 de enero de 2012 y estableciendo un régimen transitorio para las adquisiciones que se hubieran producido con anterioridad a dicha fecha.

m) Coeficientes de actualización de los valores de adquisición.

La Norma Foral alavesa establece los coeficientes de actualización aplicables sobre el valor de adquisición a las transmisiones a título oneroso realizadas durante el año 2012 a efectos del cálculo de las ganancias y pér-

didas patrimoniales que se produzcan. La Norma Foral de Bizkaia no dice nada a este respecto ya que en este Territorio Histórico la Norma Foral del IRPF contiene una habilitación normativa que permite la aprobación de dichos coeficientes mediante disposición de rango reglamentario y, en consecuencia, los mismos han sido aprobados mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 177/2011, de 29 de noviembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2012¹¹.

n) Cuentas "ahorro-vivienda".

Las Normas Forales de los dos Territorios Históricos proceden a ampliar, en sendas Disposiciones Adicionales, el plazo para la materialización de las cantidades depositadas en cuentas destinadas a la adquisición de vivienda habitual.

La normativa del impuesto establece con carácter general que dicho plazo es de 6 años, sin embargo dicho plazo se ha visto prorrogado desde el ejercicio 2008 teniendo en cuenta la dificultad de financiación que los contribuyentes están experimentando en el momento de adquirir la vivienda. Estas Normas Forales introducen una nueva prórroga al establecer que en el supuesto de que dicho plazo finalice entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2012 pasará a ser de 7 años contados a partir de la fecha de su apertura.

o) Otras modificaciones.

Hasta aquí hemos realizado un comentario de las novedades más destacables y de mayor calado contenidas en las Normas Forales alavesa y vizcaína en relación al IRPF. Sin

¹¹ BOB de 7 de diciembre de 2011.

embargo hay que mencionar que las Normas Forales también contienen otras modificaciones no comentadas de carácter técnico que básicamente tratan de corregir remisiones a normativas que han sido modificadas en el último año o de dotar de una mayor congruencia al conjunto de la normativa del impuesto.

Para terminar las novedades introducidas en 2012 en el ámbito de este impuesto, me parece necesario recordar la pérdida de vigencia de la deducción para incentivar la actividad económica, conocida comúnmente como "de los 400 euros", así como de la deducción compensatoria para pensionistas y perceptores de prestaciones por desempleo.

Tal vez esta pérdida de vigencia con efectos 1 de enero de 2012 haya pasado desapercibida para los seguidores de la normativa tributaria de los Territorios Históricos ya que no aparece en ninguna Norma Foral la derogación expresa de los citados tratamientos fiscales.

En relación al primero de ellos recordemos que fue introducido con carácter general y con independencia del nivel de rentas para los ejercicios 2008 y 2009, respondiendo a las tendencias de política fiscal del momento que potenciaban una mayor liquidez en manos del sector privado a fin de reactivar la demanda interna. Durante los ejercicios 2010 y 2011 esta deducción vio limitado significativamente su ámbito de aplicación y fue modulada teniendo en cuenta la base imponible de los contribuyentes que en ningún caso podía ser superior a 20.000 euros para dar derecho a la misma, siendo su cuantía decreciente en el tramo que va entre 15.000 euros y 20.000 euros. Fueron las mismas disposiciones normativas que en cada uno de los Territorios Históricos¹² introdujeron esta limita-

ción en la aplicación de la deducción para los ejercicios 2010 y 2011 las que determinaron la pérdida de vigencia de la misma con efectos 1 de enero de 2012.

Por su parte, la deducción compensatoria para pensionistas y desempleados de 1 por 100 sobre el rendimiento íntegro del trabajo, exclusivamente para contribuyentes con base imponible igual o inferior a 20.000 euros, nació con vocación de interinidad ya que las propias Normas Forales¹³ que la introdujeron determinaban su vigencia exclusiva en el ejercicio 2011.

La desaparición de ambas deducciones ha tenido su reflejo directo en las nuevas tablas de retenciones sobre el trabajo personal aprobadas por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 210/2011, de 20 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo, y por el Decreto Foral 78/2011, del Consejo de Diputados de 27 de diciembre, que modifica los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que han empezado a aplicarse en ambos territorios desde el 1 de enero de 2012.

III- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, las modificaciones introducidas en la normativa de ambos Territorios Históricos se pueden clasificar en dos grandes grupos. Por

tos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el 2010. (BOB 28 de diciembre de 2009).

Álava/Araba: Disposición Transitoria segunda de la Norma Foral 14/2009, de 17 de diciembre, de ejecución presupuestaria para el 2010. (BOTHÁ de 30 de diciembre de 2009).

¹³ Bizkaia: Norma Foral 4/2012, de 22 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2011 (BOB de 28 de diciembre de 2010).

Álava/Araba: Norma Foral 15/2010, de 15 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2011 (BOTHÁ de 29 de diciembre de 2010).

¹² *Bizkaia: Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupues-*

un lado, nos encontramos aquéllas que traen causa en cuestiones técnicas o de naturaleza contable. Por otro, las que responden a alguno de los objetivos de política fiscal anteriormente mencionados y, en concreto, al de exigir de aquellos que tienen mayor capacidad económica, en este caso las grandes empresas con beneficios, que coadyuven de manera más intensa en la salida de la crisis. El otro objetivo claramente pretendido es el fomento de la creación de empleo, prorrogando de nuevo la vigencia de la deducción por este concepto, que finalizaba a 31 de diciembre de 2011 en ambos territorios, e incrementando sus cuantías.

a) Cuestiones de naturaleza técnica o contable.

De entre ellas pasamos a destacar las modificaciones que nos parecen de mayor relevancia, indicando que debido a su carácter meramente técnico tienen en la mayor parte de los casos una vigencia indefinida en ambos territorios.

En primer lugar, mencionamos la modificación normativa que viene a llenar una laguna legal existente en la configuración del reparto competencial dentro del País Vasco, conocido comúnmente como **intraconcierto**, a efectos de determinar la competencia normativa e inspectora en el Impuesto sobre Sociedades entre los Territorios Históricos de País Vasco.

A este fin se han matizado las excepciones a la regla general que especifica que las Normas Forales de Álava/Araba y de Bizkaia se aplican a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en dichos territorios, al establecer que si su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y el total de las operaciones realizadas en el País Vasco lo hubieran realizado en uno de los otros Territorios Históricos no se aplica la Norma Foral correspondiente

al domicilio fiscal sino la del territorio de realización de las operaciones.

En el relación a la **deducción por activos no corrientes nuevos**, la entrada en vigor de la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, exige un cambio en la contabilización a las **empresas concesionarias** de infraestructuras públicas y les obliga a contabilizar las inversiones que se realicen en infraestructuras construidas o adquiridas para prestar un servicio público vinculado al acuerdo de concesión, como inmovilizado intangible o como activo financiero y no como activo no corriente. A efectos de que estas empresas puedan seguir aplicando la deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos, artículo 37 de las Normas Forales del impuesto, se hacen una serie de ajustes en la regulación de esta deducción. Asimismo, y para el resto de tratamientos tributarios de estos activos, se introduce una cláusula general que considera, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, como activo no corriente las inversiones que se realicen en infraestructuras construidas o adquiridas por la empresa concesionaria, contabilizadas como inmovilizado intangible o como activo financiero.

Como se ha comentado al analizar las modificaciones introducidas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base del ahorro pasa a gravarse mediante una escala de dos tipos. En coherencia con esta modificación normativa, el tipo de gravamen de las **sociedades patrimoniales** se ve modificado pasando de ser un único tipo del 20 por 100 para toda la base a que se aplique el tipo del 22 por 100 para bases imponibles superiores a 10.000 euros.

Otra de las modificaciones técnicas introducidas en el Impuesto sobre Sociedades es la relativa al régimen especial de las **Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario**. Este régimen establece

que los dividendos procedentes de rentas sujetas al tipo de gravamen del 20 por 100 integrarán en la base imponible el resultado de multiplicar por 100/80 el ingreso contabilizado correspondiente a los dividendos percibidos.

En este caso, de la cuota podrá deducirse el 20 por 100 de la renta integrada en la base imponible. Sin embargo, un más que probable olvido del legislador no recogía la posibilidad, que esta regulada para el resto de deducciones del Impuesto, de traslado a períodos impositivos posteriores de las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra. El establecimiento de esta facultad constituye el objeto de la modificación introducida por las Normas Forales.

De similar naturaleza es la otra modificación que afecta a este régimen pero en este caso referida a los supuestos de rentas derivadas de la transmisión de la participación en el capital de las SOCIMIS. Así, se establece que respecto de la parte de plusvalía que se corresponda, en su caso, con los beneficios no distribuidos generados por la sociedad durante todo el tiempo de tenencia de la participación transmitida procedentes de rentas que hubieran tributado al tipo de gravamen del 20 por 100, la renta a integrar en la base imponible será el resultado de multiplicar el importe de esos beneficios por 100/80, pudiéndose deducir de la cuota íntegra el 20 por 100 del importe que resulte de dicha integración. Ante la no previsión de los textos normativos vigentes, Las Normas Forales de medidas 2012 introducen la posibilidad de traslado a períodos impositivos posteriores de las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra.

En otro orden de cosas, se eleva a categoría normativa un criterio interpretativo pacíficamente aplicado por las Haciendas Forales de Álava/Araba y de Bizkaia en relación a la consideración de explotación económica del **arrendamiento de inmuebles** a efectos del

Impuesto sobre Sociedades. Para ello, se introducen sendas Disposiciones Adicionales en las que se establece que se entenderá que el arrendamiento de inmuebles tiene la consideración de explotación económica cuando concurren las circunstancias previstas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, cuando se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar la gestión de la actividad de arrendamiento y con una persona con contrato laboral y con jornada completa.

Para finalizar este apartado observamos que en la Norma Foral de medidas tributarias alavesa se recogen los coeficientes de actualización para el cálculo de las rentas positivas obtenidas por la transmisión de elementos patrimoniales de la entidad aplicables a los períodos impositivos que se inicien en 2012 mientras que en la Norma Foral de Bizkaia no. Esto es debido a que el artículo 15 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de este último territorio contiene una habilitación normativa para que dichos coeficientes se establezcan anualmente mediante Decreto Foral.¹⁴

b) Medidas tendentes al reforzamiento de los ingresos públicos.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades que se llevó a cabo en 2007, en un escenario económico totalmente diferente al actual, flexibilizó el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas y de la aplicación de los límites de deducciones sobre la cuota íntegra.

¹⁴ *El establecimiento de estos coeficientes en el Territorio Histórico de Bizkaia para 2012 se ha efectuado mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 177/2011, de 29 de noviembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2012 (BOB de 7 de diciembre de 2011).*

Ambos tratamientos se ven restringidos mediante las Normas Forales objeto de comentario, en el sentido de establecer un cierto diferimiento de los mismos en virtud de la mayor capacidad económica de los sujetos pasivos a los que va a afectar dicha restricción, las medianas y grandes empresas que obtengan beneficios, si bien en Bizkaia se establecen claramente como medidas transitorias para los ejercicios 2012 y 2013 mientras que en Álava/Araba se implementan con efectos 1 de enero de 2012 sin determinar su carácter transitorio.

En relación a la compensación de bases imponibles negativas, es por todos conocida la posibilidad de su compensación, siempre que las mismas sean objeto de liquidación o autoliquidación, con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los años sucesivos.

Pues bien las Normas Forales de medidas 2012 establecen que para los sujetos pasivos que no cumplen los requisitos previstos en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades para ser considerados pequeñas empresas, dicha compensación de bases imponibles negativas será como máximo del 70 por 100 de la base imponible positiva previa a dicha compensación, quedando siempre un mínimo de un 30 por 100 de base imponible positiva a gravar.

En lo referente al límite de cuota líquida para la aplicación de ciertas deducciones y para los mismos sujetos pasivos a los que nos hemos referido en la medida anterior, dicho límite se ve reducido. A estos efectos el tradicional límite del 45 por 100 de la cuota líquida para la suma de las deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI del Título VII de las Normas Forales del Impuesto se ve reducido al 35 por 100 de la cuota líquida, salvo para las pequeñas empresas, que seguirán aplicando el límite del 45 por 100.

Nótese que esta modificación no afecta en ninguno de los dos territorios a las deducciones por actividades de investigación y desarrollo ni a la deducción por innovación tecnológica que siguen conservando su régimen de aplicación sobre el 100 por 100 de la cuota líquida.

c) Deducción por creación de empleo.

Con efectos desde el 31 de diciembre de 2011, a diferencia de lo que ocurría en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, en los Territorios Históricos de Álava/Araba y de Bizkaia perdía vigencia la deducción por creación de empleo regulada en el artículo 45 de las respectivas Normas Forales. Con el objetivo claro de ayudar a las empresas en la contratación de nuevos trabajadores en la coyuntura económica actual con una tasa de desempleo preocupante, esta deducción se recupera con efectos para los períodos impositivos 2012 y siguientes, siendo en Bizkaia de aplicación exclusiva en 2012 y 2013.

La regulación de la deducción es de marcado carácter continuista con la vigente hasta 31 de diciembre de 2011 estableciéndose en sus dos modalidades, general y para colectivos de difícil inserción en el mercado laboral, y exigiéndose asimismo idénticos requisitos para su aplicación.

La gran novedad de la deducción es que ésta se ha visto reforzada en sus importes. Así, en la deducción general, se eleva de 4.600 euros a 4.900 euros el importe correspondiente a cada persona contratada con contrato laboral indefinido y de 8.600 a 9.200 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado laboral.

IV- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

A diferencia de la reforma de este impuesto de mayor calado que, con aplicación a los devengos producidos a partir del 28 de diciembre de 2011, fue aprobada por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, los Territorios Históricos de Álava/Araba y de Bizkaia han modificado exclusivamente, con efectos desde el 1 de abril de 2012 y de manera sustancial, la tributación de las transmisiones patrimoniales lucrativas “inter vivos”.

La novedad en esta materia consiste en la eliminación de la exención para las adquisiciones “inter vivos” entre cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a la Ley de Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados, manteniéndose en vigor para los supuestos de adquisiciones “mortis causa” y seguros sobre la vida, sujetos a este Impuesto, a diferencia de la nueva regulación guipuzcoana que elimina la referida exención para todos los hechos imponibles que integran el impuesto.

Con efectos desde el 1 de abril de 2012, las citadas transmisiones “inter vivos” quedarán sometidas al tipo impositivo del 1,5 por 100, sin que sea de aplicación ningún tipo de reducción en la base imponible. En el caso de Bizkaia, esta modificación se ha aprobado con carácter transitorio para los devengos que acaezcan entre la fecha de efectos mencionada y el 31 de diciembre de 2013.

La introducción de este nuevo tratamiento fiscal ha requerido que varios artículos de las Normas Forales de Álava/Araba y Bizkaia hayan sido modificados a fin de dar coherencia al mismo con el resto de la normativa del impuesto. Es por ello, que ambos territorios han introducido modificaciones en los artículos relativos a presunciones de hecho imponible, exenciones, cuota íntegra y acumulación

de donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables.

V- OTRAS NOVEDADES NORMATIVAS DE RELEVANCIA

a) Otras modificaciones.

Ambas Normas Forales introducen ciertas modificaciones de carácter menor, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Régimen Fiscal de Cooperativas y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Por su parte, la Norma Foral del Territorio Histórico de Álava/Araba introduce una modificación puntual en la regulación de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público dentro del tratamiento tributario de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Así, por ejemplo, en relación al **Impuesto sobre la Renta de no Residentes**, y al igual que hemos comentado en el análisis de las medidas novedosas del Impuesto sobre Sociedades, se perfecciona el punto de conexión del intraconcierto para los sujetos pasivos que operen mediante establecimiento permanente y que, operando en el País Vasco, tengan su domicilio fiscal en un Territorio Histórico y todo su volumen de operaciones en otro.

En cuanto al **régimen fiscal especial de cooperativas**, se recoge un límite para la distribución al por menor de productos petrolíferos por parte de las cooperativas agrarias, ya que su inexistencia hasta la fecha había provocado la reacción de la Comisión Europea declarando este tratamiento como ayuda de Estado incompatible.

Pero además ambas Normas Forales de medidas recogen ciertas modificaciones en la Norma Foral General Tributaria y en el ámbito de la imposición local, en cuyo contenido nos vamos a centrar a continuación y con

cuyo análisis finalizaremos los presentes comentarios.

b) Norma Foral General Tributaria.

Las principales novedades introducidas, idénticas en ambos Territorios Históricos afectan a la materia de notificaciones, facilitando e impulsando su práctica y buscando una mayor eficacia y efectividad de las mismas, mediante la incorporación de una manera más generalizada de la utilización de los medios telemáticos en este ámbito.

Para ello, se introduce la posibilidad de que la Administración tributaria pueda establecer la obligatoriedad de comunicarse con ella utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Además en el Territorio Histórico de Álava/Araba se incorpora como novedad que cuando la notificación se practique por medios telemáticos, podrá hacerse cargo de la misma tanto el obligado tributario o su representante como las personas físicas o jurídicas autorizadas por éstos para la presentación y consulta por medios telemáticos de declaraciones, autoliquidaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria en representación de los mismos. Esta previsión ya se encontraba regulada en la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia con anterioridad a 1 de enero de 2012.

En lo que respecta a la notificación por comparecencia, se introduce en ambos Territorios Históricos, junto con la tradicional publicación de anuncios en el Boletín Oficial del correspondiente Territorio Histórico, la posibilidad de que éstos sean publicados en la sede electrónica de la Administración tributaria, en

las condiciones establecidas en la normativa de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, remitiendo a posterior desarrollo reglamentario las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia de los anuncios en la sede electrónica de la Administración tributaria.

Finalmente la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia se adapta a los cambios introducidos en la Ley Concursal a través de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en materia de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución de naturaleza diversa.

c) Haciendas Locales.

La Directiva de Servicios 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo dio un plazo para adaptar la normativa correspondiente en vigor en los Estados Miembros a lo dispuesto en la misma, y con esta finalidad las Normas Forales de Haciendas Locales de ambos Territorios Históricos incluyen, además de la tasa por licencia previa, una tasa para la verificación posterior del cumplimiento de los requisitos establecidos en el caso de actividades no sujetas a autorización o control previo.

En relación a las figuras impositivas que configuran la tributación local, se producen modificaciones en la mayor parte de ellas, otorgando a las entidades locales un plazo, que finaliza el 1 de julio de 2012, para la adaptación de sus ordenanzas fiscales a las novedades introducidas por estas Normas Forales.

En el ámbito del **Impuesto sobre Bienes Inmuebles** tanto en el Territorio Histórico de Álava/Araba como en el de Bizkaia, se actualizan los valores catastrales en un 2 por 100, si bien en Bizkaia se realiza en la Norma Foral 3/2011, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de

Bizkaia para el año 2012, y no en la Norma Foral de medidas tributarias, objeto de estos comentarios.

Por su parte, la normativa alavesa introduce una novedad en el procedimiento de concesión y denegación de las exenciones y bonificaciones que requieren, en todo caso, el posterior traslado a la Diputación Foral de la resolución que se adopte por el Ayuntamiento competente, eliminando el informe técnico previo de la Diputación Foral. Esta misma modificación se produce en la normativa alavesa a efectos del **Impuesto sobre Actividades Económicas**. En Bizkaia, dicho informe técnico no es exigible ni de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ni de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas; en este último caso la exigencia de dicho informe fue suprimida con efectos 1 de enero de 2011.

En relación al **Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica**, ambos territorios habilitan a los Ayuntamientos para que, cuando se traten de vehículos de motor eléctrico, puedan elevar hasta el 95 por 100 la bonificación en vigor de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

Asimismo, ante la laguna legal existente y a efectos de las tarifas del impuesto, ambos territorios equiparan las autocaravanas a los turismos. Finalmente y exclusivamente en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, se establece el prorrateo mensual de cuotas de este impuesto en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo y en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo.

Las modificaciones introducidas en el ámbito del **Impuesto sobre Actividades Económicas** en Bizkaia afectan a las tarifas de dicho Impuesto. Así por un lado se modifica el epígrafe 982.5. "Organización y celebración de

apuestas deportivas, loterías y otros juegos en general" a los efectos de incluir un subepígrafe específico para las personas jurídicas expedidores oficiales de loterías, apuestas deportivas y otros juegos, incluidos en la red comercial de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado. Con anterioridad al 1 de enero de 2010 sólo podían ser titulares de estas administraciones las personas físicas y a partir de dicha fecha se reconoce la posibilidad de que las personas jurídicas y entidades en régimen de atribución de rentas puedan acceder a esta titularidad por lo que se hace necesario modificar las tarifas del impuesto.

Asimismo, la Norma Foral vizcaína crea un epígrafe específico, el 655.4. "Servicios de recarga energética para vehículos eléctricos en el ámbito privado" para dar respuesta a la aparición de la realización de esta nueva actividad económica en la realidad empresarial del Territorio Histórico de Bizkaia.

Finalmente indicar que la modificación efectuada por ambos Territorios Históricos en el **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras** pretende una mejora técnica en la redacción de la bonificación potestativa para los Ayuntamientos de hasta el 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. A estos efectos, se precisa que la bonificación será aplicable, exclusivamente, sobre las cantidades destinadas a sistemas de aprovechamiento de la energía solar y cuya inversión no sea obligatoria de acuerdo con la legislación vigente.

NOVEDADES NORMATIVAS TRIBUTARIAS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA DE CARA A 2012

JOSÉ LUIS HERNÁNDEZ GOIKOETXEA ()*

INTRODUCCIÓN

Con fecha 27 de diciembre último se han publicado en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, sendas Normas Forales, que incluyen las principales novedades que, en el ámbito tributario, van a resultar aplicables en Gipuzkoa. Concretamente son la "Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad, y de aprobación de otras medidas tributarias", y la "Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre, por la que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio". La primera de ellas incluye 9 artículos, tres disposiciones adicionales, una transitoria, otra derogatoria y dos finales. Los citados nueve artículos introducen modificaciones en otros tantos textos normativos, a saber: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Sociedades, Régimen Fiscal de Cooperativas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Haciendas Locales, Norma Foral General Tributaria, Tasas y Precios Públicos e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A lo largo de este artículo, me referiré a las modificaciones, a mi juicio, más relevantes de entre las que se introducen en virtud de dicha Norma Foral.

La segunda Norma Foral citada, por la que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, es correlativamente posterior. Sin embargo, por cuestiones de sistemática del artículo, voy a comenzar por ella.

I. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Como más arriba he señalado, la Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre, restablece el Impuesto sobre el Patrimonio. El propio título de la Norma Foral, explica bien a las claras lo que nos vamos a encontrar cuando analicemos su contenido: el restablecimiento del "viejo" impuesto sobre el Patrimonio, que estuvo vigente en Gipuzkoa hasta el año 2008. Se incluyen algunas modificaciones podríamos decir "puntuales", pero en lo sustancial, el Impuesto es similar, por no decir idéntico.

El propio preámbulo de la Norma Foral explica los motivos que han llevado al restablecimiento del Impuesto. Fundamentalmente se trata de motivos de urgencia temporal, toda vez que la situación de crisis en la que nos encontramos, hacía aconsejable, a juicio de los órganos políticos responsables de la Diputación Foral, no demorar su implantación hasta 2012. Pues bien, teniendo en cuenta que el nuevo Gobierno de la Diputación accedió al cargo ya muy avanzado 2011 y que la tramitación de una Norma Foral en Juntas Generales requiere su tiempo, no era materialmente posible tener aprobado un nuevo impuesto para antes del devengo de 2011. Ese es básicamente el motivo por el cual se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio en los términos de 2008, con el compromiso político de que "...para 2013 se realizará el esfuerzo necesario para contar con un nuevo impuesto que modernizará la imposición sobre la propiedad".

La Norma Foral entra en vigor al día siguiente de su publicación, antes, por tanto del devengo correspondiente al 31 de diciembre de 2011. De este modo, en la campaña de primavera de 2012, aquellas personas que estén obligadas a ello, deberán presentar la

(*) Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico. Hacienda Foral de Gipuzkoa

correspondiente autoliquidación del año 2011.

Por otra parte, la Disposición derogatoria, establece la derogación del Impuesto a partir del 1 de enero de 2013. Por tanto, no será precisa ninguna actuación normativa ulterior para dejar sin efectos el Impuesto sobre el Patrimonio una vez se haya producido el devengo de 31 de diciembre de 2012.

Decíamos que el nuevo texto incluye algunas modificaciones "puntuales" con respecto a la Norma Foral vigente en 2008. El hecho de que esas modificaciones sean "puntuales" si las ponemos en relación con el esquema sustancial del Impuesto, no quiere decir, sin embargo, que no tengan incidencia, y a veces relevante, en el bolsillo del obligado tributario.

Las modificaciones más destacables son las siguientes:

- La vivienda habitual del contribuyente, en la anterior Norma Foral del Impuesto estaba exenta hasta un importe máximo de 200.000 euros. Dicho importe exento se incrementa en un 50 por 100, de modo que ahora, la vivienda habitual está exenta hasta un importe máximo de 300.000 euros. Conviene aclarar que, tal y como sucedía en el régimen anterior, dicho importe es por obligado tributario, no por vivienda.
- Desaparece una exención que, sobre todo dependiendo del contenido patrimonial del obligado tributario concreto, podía tener mucha importancia. Me refiero a la recogida en el viejo artículo 4.º doce de la Norma Foral 14/1991, y que preveía la exención en el impuesto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana hasta un importe de 61.302 euros. Importe que, además, en la práctica se aplicaba a cada inmueble en el caso de existir varios. En virtud de enmienda en el trámite

en Juntas Generales, dicha exención desaparece de la Norma Foral y, en consecuencia, el obligado tributario guipuzcoano no podrá aplicar la referida exención.

- Aumenta, también, y de manera sustancial, el concepto de mínimo exento previsto en el artículo 28, titulado "Base liquidable". El importe exento se eleva hasta los 700.000 euros (importe incorporado en el trámite en Juntas Generales, ya que el Proyecto recogía 600.000 euros), desde los 208.000 euros establecidos en la Norma Foral 14/1991.
- Por último, se redondea la tarifa. De modo que si bien en el proyecto se incluyó la misma tarifa que estuvo vigente en 2008, en trámite de Juntas Generales se ha aprobado una enmienda que redondea los importes de los tramos. Es conveniente señalar, sin embargo, que los tipos impositivos permanecen idénticos a los del Proyecto y, en consecuencia, a los aplicables en 2008.

II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se han incluido bastantes modificaciones, algunas de ellas de calado. Así, podemos encontrar cambios en el régimen de exenciones, base imponible, reducciones, tipos impositivos, deducciones... En definitiva, muchos aspectos del impuesto han sido objeto de modificación. Por motivos de espacio, me voy a referir únicamente a los más relevantes.

Además de las medidas a las que a continuación me voy a referir, conviene señalar que se ha deflactado la tarifa y se han actualizado las reducciones y deducciones, en un 2%. La única deducción que no ha sido objeto de actualización es la prevista para situaciones de discapacidad y dependencia.

Ello obedece a que los importes previstos en Gipuzkoa para estas deducciones eran significativamente más elevadas que en el resto de los Territorios Históricos.

Exención de indemnizaciones por despido.

Las indemnizaciones por despido, en la cuantía establecida con carácter obligatorio por la normativa laboral aplicable, están exentas. Ya lo estaban con anterioridad.

En el caso de indemnizaciones consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados de conformidad con lo previsto en el Estatuto de los Trabajadores, si los ERE obedecían a causas económicas, técnicas o de fuerza mayor, el límite de la exención coincidía con el límite exento para el despido improcedente. Esto es, 45 días por año trabajado con el límite de 42 mensualidades. Sin embargo, si obedecían a causas organizativas o de producción, el límite de la exención coincidía con el límite de la indemnización obligatoria, esto es, 20 días por año trabajado con un límite de 12 mensualidades.

Con la modificación se equiparan las indemnizaciones por despido dentro de un ERE, por causas organizativas o de producción, a aquellas producidas por causas económicas, técnicas o de fuerza mayor. Y tanto las unas como las otras van a tener un límite de exención equivalentes a los supuestos de despido improcedente (45 días por año con máximo de 42 mensualidades).

Pese a que no se trata de un supuesto de exención, vamos a mencionar aquí que a la misma solución se ha llegado con respecto a la aplicación del porcentaje de integración previsto en el artículo 21 de la Norma Foral del Impuesto, relativo a los complementos salariales percibidos como consecuencia de ERE. Esto es, los supuestos de despidos en un ERE motivado por causas organizativas o de producción, quedaban fuera del ámbito de aplicación de dicho porcentaje de integra-

ción. Ahora, sin embargo, también se incluyen dichas dos causas.

Conviene resaltar que ambas medidas (la relativa a la exención y la relativa al porcentaje de integración), tienen efectos 1-1-2011. De modo que los despidos realizados a lo largo de 2011 en un ERE por causas organizativas o de producción, podrán aplicar las mencionadas modificaciones y aplicar la exención con el nuevo límite (o, en su caso, el porcentaje de integración).

Régimen optativo de desplazados.

La Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, incluyó en el apartado 3 de su artículo 4 un sistema opcional, en virtud del cual, las personas que no eran residentes en territorio español y se desplazaban a Gipuzkoa para realizar trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con la actividad de investigación y desarrollo y, además, cumplían otros requisitos, podían optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el año del cambio de residencia y los cinco siguientes.

Pues bien, este régimen opcional ha desaparecido a partir del uno de enero de 2012, si bien, en virtud de la disposición transitoria decimonovena, se prevé que aquellas personas que hubiesen optado por el citado régimen antes del 1 de enero de 2012, puedan seguir aplicándolo en los términos y con las condiciones previstas en el régimen vigente a 31 de diciembre de 2011.

Entrega de participaciones de la propia empresa.

El artículo 17.2.c) de la Norma Foral del Impuesto establecía en su redacción original, que no tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o a por precio inferior al de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa,

en las condiciones que se determinen reglamentariamente y, con el límite de 12.000 euros anuales. A partir del 1 de enero de 2012, la especialidad tributaria sigue vigente en las mismas condiciones, con la salvedad de que se recorta de manera sustancial su límite máximo. De este modo, a partir de esta última fecha, el citado límite de 12.000 euros, se sustituye por el de 3.500 euros anuales.

Servicios de educación.

En virtud de lo previsto en el artículo 17.2.h) de la Norma Foral del Impuesto, no tenía la consideración de rendimiento de trabajo en especie el supuesto en virtud del cual, la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional realizada por centros educativos autorizados a los hijos de sus empleados, se realizaba de manera gratuita o por precio inferior al normal de mercado. Pues bien, este apartado ha quedado sin contenido, de modo que, a partir del 1 de enero de 2012, los centros educativos que prestan a los hijos de sus empleados los mencionados servicios de manera gratuita o a un precio reducido, tendrán que incluir a todos los efectos, el correspondiente importe dentro de la retribución de los empleados afectados, en concepto de retribución en especie.

Opciones sobre acciones.

El régimen de opciones sobre acciones está previsto en el artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto. Consiste en que a los rendimientos de trabajo puestos de manifiesto con ocasión de esta figura, se les pueden aplicar los porcentajes de integración, con los límites cuantitativos previstos en el Reglamento.

La Norma Foral 2/2011 eleva de rango el requisito, ya previsto reglamentariamente, de que las "stock options" no se concedan anualmente. Y además, elimina el apartado 2 del artículo 20 de la Norma Foral del Impues-

to, que preveía duplicar el límite reglamentariamente establecido cuando se cumplieran determinados requisitos. Concretamente, que las acciones adquiridas se mantuvieran durante, al menos, tres años y que la oferta se realizase a todos los trabajadores.

Límite conjunto de rendimientos irregulares del trabajo.

A partir del uno de enero de 2012, se establece un límite cuantitativo para la aplicación de los porcentajes de integración aplicable a los rendimientos de trabajo irregulares previstos en los artículos 19.2.a) (generados en más de dos o cinco años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo), 20 (opciones sobre acciones) y 21 (complementos salariales en supuestos de ERE). De este modo, la cuantía de los rendimientos encuadrados en dichas categorías a los que se puede aplicar un porcentaje de integración diferente al 100%, no puede superar los 300.000 euros. Los rendimientos que excedan de dicho importe, se integrarán al 100%.

En el caso de que un mismo obligado tributario haya percibido en un mismo periodo impositivo rendimientos a los que quepa aplicar diferentes porcentajes de integración, se considerarán en primer lugar aquellos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.

Interesa resaltar que el mencionado límite no opera sobre los porcentajes de integración aplicables en virtud del 19.2 b) (prestaciones capitalizadas o rescates de EPSV, planes de pensiones, seguros colectivos, etc.). En estos casos, el porcentaje aplicable se aplicará a la totalidad del importe percibido, sin tener en cuenta el límite citado de 300.000 euros.

Exención de determinadas ganancias patrimoniales.

El artículo 44.3 de la Norma Foral del Impuesto, prevé determinados supuestos de exención de ganancias patrimoniales.

La novedad introducida se refiere a la transmisión de la vivienda habitual por parte de personas mayores de 65 años. La diferencia consiste en que si bien antes estaba exenta la ganancia producida por estos casos y sin límite (ni cuantitativo ni de poder aplicar la exención a sucesivas operaciones), sin embargo a partir del 1 de enero de 2012, únicamente se aplicará la exención a los primeros 220.000 euros de ganancia y, además, una sola vez.

Pérdidas patrimoniales no computables.

El artículo 45 de la Norma Foral del Impuesto recoge algunos supuestos de pérdidas patrimoniales que no se pueden computar como tales a efectos del IRPF. Ahora se incluye un nuevo supuesto (que ya estaba vigente en Bizkaia con anterioridad), en virtud del cual no se podrán computar como pérdidas las debidas a transmisiones onerosas de bienes inmuebles que procedan de una adquisición previa a título lucrativo, que haya estado exenta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, salvo supuestos excepcionales de disminución del valor y previa acreditación.

Puede llamar la atención que se haya incluido esta medida, justo en la misma norma foral que elimina la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para ascendientes, descendientes y cónyuge (se ha sustituido por una reducción de 220.000 euros para las adquisiciones mortis causa en los referidos grados de parentesco). Y además, que se haga en un momento en el que la crisis inmobiliaria de los últimos tiempos ha producido una reducción en el valor de los inmuebles. De todos modos, la medida resul-

tará aplicable a las transmisiones de bienes que provengan de previas transmisiones lucrativas exentas, llevadas a cabo con anterioridad al 28 de diciembre de 2011.

Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Probablemente una de las materias en las que el IRPF ha experimentado mayores novedades en virtud de la Norma Foral 5/2011, es el de los sistemas de previsión social. Voy a detenerme en las, a mi juicio, más relevantes.

- Reducciones. Si analizamos las modificaciones normativas desde el ámbito de las reducciones, observamos en primer lugar, que (con algunas excepciones a las que luego me referiré) a partir del periodo impositivo siguiente al que cumplan 67 años, los obligados tributarios no podrán reducirse de la base imponible las aportaciones y contribuciones realizadas a sistemas de previsión social.

Además del límite de edad, los límites máximos de reducción se reducen de manera sustancial. El doble límite vigente hasta 31 de diciembre de 2011, que operaba "en paralelo" para aportaciones y contribuciones y que iba desde los 8.000 euros previstos con carácter general para aportaciones por un lado y contribuciones por otro, y que podía llegar hasta los 24.250 euros para cada uno de los conceptos por razón de la edad, se sustituye por un nuevo sistema. Ahora, el límite máximo de reducción sin importar la edad del obligado tributario (salvedad hecha de la mención hecha en el párrafo anterior a los mayores de 67 años), asciende a 12.000 euros para la suma de aportaciones y contribuciones. Ahora bien, dentro de dichos 12.000 euros, existe otro límite, de 5.000 euros, que opera exclusivamente para las aportaciones. De este modo, si un obligado tributario dispone, para reducir de, por ejemplo, 8.000 euros de contribuciones y 4.000 de aportaciones, podrá reducir los 12.000. Pero si el ejemplo es

el contrario, 4.000 euros de contribuciones y 8.000 de aportaciones, únicamente podrá reducir 9.000 euros: los 4.000 de las contribuciones y 5.000 de aportaciones.

Los excesos, podrán reducirse en los cinco períodos impositivos siguientes, teniendo en cuenta en cada uno de ellos los límites tanto cuantitativos como de edad de la persona en cuestión. Se establece, sin embargo, que si la aportación o contribución no se ha podido reducir por falta de base imponible general suficiente para ello, la reducción se podrá trasladar a los cinco ejercicios siguientes, sin tener en cuenta, a estos efectos, la edad del obligado tributario.

Asimismo, conviene aclarar que, en caso de concurrencia de aportaciones y contribuciones en el mismo periodo impositivo, se reducirán en primer lugar las contribuciones.

En cuanto al régimen transitorio, señalar que los excesos de aportaciones y contribuciones provenientes de períodos impositivos anteriores a 2012 que se encuentren pendientes, se podrán reducir a partir de 2012, eso sí, cumpliendo con los límites cuantitativos actualmente vigentes, no con los aplicables en el periodo impositivo en el que se realizó la aportación y/o contribución. Es importante reseñar, sin embargo, que a estos exclusivos efectos no se tendrá en cuenta el límite de edad de 67 años al que me he referido más arriba.

Por último, señalar que se mantienen los regímenes de reducción por aportaciones a favor del cónyuge que obtenga rentas de la base imponible general inferiores a 8.000 euros (el límite de esta reducción se mantiene en 2.400 euros), y por aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad. En este último caso, el límite de reducción de las aportaciones de las propias personas con discapacidad es de 12.000 euros, y el de los familiares que aportan a favor de la persona con

discapacidad, 8.000 euros cada uno, sin que la suma de todas las reducciones por aportaciones realizadas por estos últimos pueda exceder de 24.250 euros.

- Integración. La otra cara de la moneda de las reducciones, si hablamos de los sistemas de previsión social, es cómo hay que integrarlas en la autoliquidación cuando se produce bien la percepción de una prestación por el acaecimiento de una contingencia, o bien el rescate total o parcial, por ejemplo de una EPSV.

Sabemos que la regla general de integración de los rendimientos de trabajo (y de esto estamos hablando), es la aplicación del 100%. Sin embargo, en determinados supuestos de percepciones vía capitalización o rescate, el porcentaje de integración es del 60%, siempre que hayan transcurrido al menos dos años desde la primera aportación (salvo que se trate de supuestos de invalidez o dependencia).

Dicho porcentaje de integración sigue resultando de aplicación a ambos supuestos (prestación capitalizada o rescate), con la salvedad de que a diferencia de lo que sucedía en el régimen anterior, solo se va a aplicar una vez por cada contingencia o por rescate. Solo a la primera prestación. Antes se podía aplicar el porcentaje de integración del 60% por la misma contingencia, siempre que hubiesen transcurridos cinco años desde la anterior y se cumpliese con el requisito de periodicidad y regularidad suficientes.

Por poner un ejemplo, con el nuevo régimen si una persona rescata una EPSV y transcurridos tres años se jubila y percibe la prestación correspondiente, capitalizada, por la causa de su jubilación, aplicará el 60% por las dos percepciones. Pero si, por el contrario, el caso es el de una persona que rescata una EPSV vía capitalización y a los seis años rescatá una segunda, también vía capitalización, a la segunda le aplicará el porcentaje de

integración del 100% aunque haya cumplido con los requisitos de periodicidad y regularidad suficientes.

Conviene recordar que se mantiene la previsión relativa al supuesto de que se produzcan varias percepciones en forma de capital en un mismo periodo impositivo. Pues bien, el tratamiento que proceda lo será para la suma de todas las percepciones del periodo impositivo por la misma contingencia (o por rescate).

Asimismo, se prevé un régimen transitorio para los supuestos de prestaciones capitalizadas o rescates percibidos antes del uno de enero de 2012. Se trata de una especie de "contador a cero", para evitar que el cambio de régimen perjudique de manera sustancial a decisiones tomadas por los obligados tributarios con fundamento en el sistema aplicable hasta el 31 de diciembre de 2011. La solución recogida en el régimen transitorio consiste en que no se computarán las prestaciones capitalizadas o los rescates percibidos antes del 1 de enero de 2012, a los efectos de la consideración de "primera prestación" para la aplicación del porcentaje de integración del 60%. Se trata de dejar claro que dicho porcentaje se aplicará a la primera prestación que se produzca por determinada contingencia (o rescate) a partir de la entrada en vigor de la nueva normativa.

Esos sí, en el supuesto de que el obligado tributario haya percibido prestaciones por la misma contingencia antes del inicio de 2012, para poder aplicar el porcentaje del 60% será preciso que hayan transcurrido cinco años y que las aportaciones generadoras de la percepción (este matiz también tiene su importancia) guarden una periodicidad y regularidad suficientes. Esto es, se va a exigir el mismo requisito previsto en la normativa anterior para segundos y ulteriores rescates.

Tipos impositivos. Escala aplicable a la base liquidable general.

La escala del Impuesto aplicable a la base liquidable general constaba de cinco tramos, siendo el marginal máximo del 45%. Ahora, se han creado tres nuevos tramos, de modo que a partir de 90.000 euros, se aplicará un tipo marginal del 46%, a partir de 120.000 euros el 47%, y a partir de 175.000 el 49%.

Aumento significativo, por tanto, para las bases liquidables más elevadas, con una diferencia que puede llegar a los 4 puntos.

Tipos impositivos. Escala aplicable a la base del ahorro.

Desde el 18% previsto en la redacción original de la Norma Foral del Impuesto, el tipo impositivo aplicable a la base del ahorro se había incrementado hasta el 20%. Dicho tipo fijo ahora se sustituye por una escala.

En virtud de dicha escala, los primeros 4.000 euros seguirán tributando al 20%, pero a partir de 4.000,01 euros, el tipo aplicable será del 23%.

El contenido de la base del ahorro no ha variado (tampoco lo ha hecho, en consecuencia, el de la base general). Únicamente lo ha hecho el tipo impositivo, en los términos señalados.

Deducción por edad.

Esta deducción, además de la actualización de su importe en los términos arriba reflejados, incluye una modificación relevante. Hasta el 31 de diciembre de 2011, la deducción era aplicable por el simple hecho de que el contribuyente cumpliese 65 años (o 75 para la deducción incrementada). Ahora, sin embargo, ese requisito va a ser necesario pero no suficiente.

Solo se van a poder aplicar la deducción en su integridad aquellas personas que ten-

gan una base imponible (a estos efectos se considerará como tal la suma de las bases imponibles general y del ahorro) inferior a 20.000 euros.

Las personas mayores de 65 (ó 75) años con una base imponible superior a 30.000 euros, no podrán aplicar deducción alguna por este concepto. Y aquéllas que tengan una base imponible entre 20.000 y 30.000 euros, aplicando la fórmula correspondiente, podrán deducir por este concepto una cantidad que va decreciendo en función de lo que crezca la base imponible: cuanto más se aleje de 20.000 y se acerque a 30.000 euros, más se alejará de la deducción completa (326 ó 596 euros, según se trate de una persona mayor de 65 o de 75 años, respectivamente,) y más se acercará a cero.

El importe concreto de la deducción será (para las bases imponibles entre 20.000 y 30.000 euros) de 326 euros (596 para los mayores de 75 años) menos el resultado de multiplicar por 0,0326 (0,0596 para los mayores de 75 años) la cuantía resultante de minorar la base imponible en 20.000 euros.

En los casos de tributación conjunta, los importes de 20.000 y 30.000 euros a los que he hecho referencia en los párrafos anteriores de este apartado, se sustituirán por 29.000 y 39.000 euros respectivamente.

Deducción por inversión en vivienda.

También en la deducción por inversión en vivienda se incluyen modificaciones relevantes. En lo sustancial se puede decir que el diseño de la deducción sigue siendo el mismo pero con una sustancial reducción en los límites anteriormente vigentes:

- El porcentaje de deducción baja al 15% desde el 18% vigente hasta el 31 de diciembre de 2011. Los conceptos que pueden incluirse en la base de la deducción no sufren alteración.

- La deducción máxima anual queda en 1.500 euros desde los 2.160 previstos en la anterior normativa.
- El crédito fiscal de 36.000 euros se reduce hasta 30.000 euros.
- Los límites aplicables a los menores de 35 años y a las familias numerosas también se reducen. El porcentaje de deducción se establece en el 20% (desde el 23% anterior) y la deducción máxima anual queda fijada en 2.000 euros (desde los 2.760 euros vigentes hasta el 31 de diciembre de 2011).

Es importante señalar, sin embargo, que se mantienen los límites vigentes en 2011 para las viviendas adquiridas antes del 1 de enero de 2012. Y también, para los supuestos de rehabilitación de vivienda habitual, ampliación de vivienda, construcción (o compra de vivienda en construcción), adquisición del derecho de superficie del inmueble en el que se vaya a constituir la vivienda habitual (siempre que no se constituya sobre un suelo de titularidad pública) y obras de adecuación para personas con discapacidad o en situación de dependencia, siempre que en todos estos casos se hayan satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2012.

Medidas para favorecer la capitalización de empresas de nueva o reciente creación.

En virtud de enmienda se ha incluido en la Norma Foral del IRPF una nueva disposición adicional que pretende favorecer la capitalización de nuevas empresas (o de reciente creación), mediante la consideración como exentas de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones de las referidas empresas. El valor total de adquisición de las referidas acciones o participaciones no puede exceder de 25.000 euros anuales para el conjunto de

entidades ni de 75.000 euros por entidad durante un periodo de tres años.

Para poder aplicar la exención, deberán cumplirse determinados requisitos y condiciones.

III. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

También este impuesto incluye un elevado número de modificaciones, aplicables a los devengos producidos a partir del 28 de diciembre de 2011. Únicamente me voy a referir a las más relevantes.

La novedad más destacable, probablemente, consiste en la desaparición de la exención para las adquisiciones, tanto inter vivos como mortis causa, a favor de ascendientes, descendientes y cónyuge.

A la vez que desaparece esta exención, se crea una nueva reducción de 220.000 euros de la base imponible, aplicable a los supuestos incluidos en el nuevo grupo I (que incluye precisamente a ascendientes, descendientes y cónyuge), en los casos de adquisiciones mortis causa y seguros sobre la vida. Esta nueva reducción no se aplica a las donaciones.

Es importante aclarar que la reducción se aplica por cada sujeto pasivo, no por herencia. De modo que si nos encontramos ante una herencia de 500.000 euros y, por ejemplo, tres hijos que heredan a partes iguales, la suma las tres reducciones (220.000 euros por cada heredero) comprenderá la totalidad de la herencia. Por el contrario, si el mismo caudal hereditario corresponde a un único heredero, éste deberá tributar por la base liquidable que se obtenga de reducir en 220.000 euros los aludidos 500.000 euros. Esto es, por 280.000 euros.

Por último, indicar que el tipo aplicable para las adquisiciones englobadas en el grupo I

será fijo, sin importar el concepto del que proviene (adquisición mortis causa, inter vivos o seguro). Concretamente, el 1,5%.

IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Al margen de otras cuestiones que casi podríamos calificar como de orden técnico, o de algunas de orden cuantitativo (concretamente la elevación de los importes correspondientes a la deducción por creación de empleo) puestos a señalar las novedades más destacables en este Impuesto, voy a centrarme en dos, ambas introducidas mediante enmienda en la tramitación de la Norma Foral en las Juntas Generales y relativas a empresas medianas y grandes.

- La primera de ellas se refiere al límite de las deducciones. Concretamente consiste en que para aquellos sujetos pasivos que no tengan la consideración de pequeña empresa, la suma de las deducciones previstas en los capítulos IV, V y VI del Título VII de la Norma Foral del Impuesto no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota líquida. Para las pequeñas empresas, el límite sigue siendo del 45%.

Es muy importante resaltar que los referidos límites (del 45% para las pequeñas empresas y del 35% para el resto), no resultan de aplicación a la deducción por actividades de investigación y desarrollo ni a la de innovación tecnológica. La innovación no tecnológica sí deberá tenerse en cuenta a la hora de calcular el límite máximo de deducción aplicable.

- La segunda modificación a la que me voy a referir consiste en una limitación que se ha introducido para el cálculo de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, para los ejercicios 2012 y 2013.

En virtud de esta novedad normativa, las empresas que no tengan la consideración de

pequeña empresa (para las pequeñas no opera esta limitación) y en los referidos ejercicios, solo podrán compensar con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, como máximo, el 70% de la base imponible positiva previa a dicha compensación.

V. OTRAS MODIFICACIONES.

Por último, señalar que se han producido algunas modificaciones en el Régimen Fiscal de las Cooperativas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Haciendas Locales, Norma Foral General Tributaria, Tasas y Precios Públicos e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De entre ellas, voy a destacar dos:

- La primera afecta a la Norma Foral General Tributaria. Concretamente al régimen de condonación de sanciones. En su virtud, la competencia para condonar sanciones de forma graciable, que antes de la modificación correspondía a la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas, ahora se desdobra en función de la cuantía. Así, si el importe acumulado de las sanciones derivadas de un mismo procedimiento tributario no llega a 6.000 euros, la competencia sigue siendo de la mencionada Diputada Foral. Pero si, por el contrario, el importe iguala o supera dicha cuantía, la competencia será del Consejo de Diputados, con autorización de las Juntas Generales. Además se requerirá propuesta favorable del Departamento de Hacienda y Finanzas.
- La segunda se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En virtud de esta modificación se eleva del 6 al 7% el tipo aplicable a la transmisión de inmuebles, así como a la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.

Sí es importante resaltar que, si bien es cierto que se ha elevado el mencionado tipo para la transmisión de inmuebles, la tributación de la transmisión de viviendas sujetas al ITP no se ha alterado, de manera que tributarán bien al 4% o bien al 2,5%, según el caso.

En Donostia San Sebastián, a 24 de enero de 2012.

EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN EL PAÍS VASCO

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I. INTRODUCCIÓN

Las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa han aprobado unas Normas Forales por las que se recupera el Impuesto sobre el Patrimonio. Estas Normas Forales son las siguientes:

- Álava: Norma Foral 19/2011, de 22 de diciembre.
- Bizkaia: Norma Foral 4/2011, de 28 de diciembre.
- Gipuzkoa: Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre.

Estas Normas Forales se caracterizan por las siguientes notas:

- a) Se recupera el Impuesto sobre el Patrimonio para los años 2011 y 2012, derogándose con efectos de 1 de enero de 2013.
- b) Las Normas Forales ahora aprobadas son prácticamente copia de las vigentes en el momento en que se derogó en cada Territorio Histórico, el Impuesto sobre el Patrimonio, con las siguientes modificaciones:
 - Se eleva la exención de la vivienda habitual.
 - Se eleva el mínimo exento.
 - Se equipara la obligación personal y la real en lo que respecta a la aplicación, en ambos casos, del mínimo exento y en los límites para determinar la obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto.

II. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Se pueden señalar las siguientes características generales del Impuesto sobre el Patrimonio:

- a) Es un tributo directo.
- b) Es un impuesto que recae sobre las personas físicas.
- c) Es un tributo de periodicidad anual.
- d) Su forma de tributación es individual, esto es, no cabe realizar una declaración de patrimonio en forma conjunta. Cada persona es gravada con independencia de otras personas o entidades.

III. ESQUEMA GENERAL DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Base imponible (valor de los bienes y derechos-cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyen su valor- deudas y obligaciones, de las que deba de responder el obligado tributario).

- Reducción en concepto de mínimo exento.

Base liquidable.

Aplicación de la tarifa del Impuesto.

Cuota íntegra (ajuste, en su caso, de esta cuota íntegra).

- Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero.

- Bonificación de Ceuta y Melilla.

Cuota resultante.

(*) Licenciado en Derecho.

IV. OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El Impuesto sobre el Patrimonio grava el patrimonio neto de las personas físicas. A estos efectos:

Patrimonio neto =	Bienes y derechos de contenido económico - (cargas y gravámenes que disminuyan su valor + deudas y obligaciones personales de las que deba responder su titular).
-------------------	---

Como complemento de lo anterior hay que tener en cuenta que se presume que forman parte del patrimonio del contribuyente los bienes y derechos que le hubieran pertenecido en el momento del anterior devengo. Naturalmente esta presunción se puede destruir si se prueba que el bien o derecho se ha transmitido o se ha perdido.

A la vista de lo anterior, el contribuyente tendrá que tener presente, a la hora de confeccionar su autoliquidación, los bienes y derechos de los que se titular a 31 de diciembre, debiéndose fijar que los bienes y derechos que a dicha fecha ya no integren su patrimonio, pero que sí formaban parte de él el año anterior, han sido transmitidos o se han perdido.

V. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio está formado por la titularidad de bienes y derechos de contenido económico a 31 de diciembre.

Dado el carácter estático del Impuesto sobre el Patrimonio, que grava el valor de los bienes y derechos de contenido económico de que sea titular el sujeto pasivo en una fecha determinada, la posesión de determinados bienes a lo largo de un año, que se venden o transmiten antes de finalizar éste, no está sujeta a gravamen.

VI. BIENES Y DERECHOS EXENTOS

Las exenciones que recoge la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio son, de forma esquemática, las siguientes:

Bienes integrantes del Patrimonio Cultural Vasco.	Deben estar inscritos en el Registro de Bienes Culturales Calificados o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Vasco.
Bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.	Deben estar inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de bienes muebles. En los supuestos de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención sólo alcanzará a los inmuebles ubicados en Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos que reúnan determinadas condiciones: a.- Zonas Arqueológicas: los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico. b.- Sitios o Conjunto Históricos: los que tengan una antigüedad igual o superior a 50 años y, además, estén incluidos en un determinado Catálogo.
Bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas.	Deben estar calificados e inscritos según las normas de las Comunidades Autónomas.

Objetos de arte y antigüedades.	Con valor inferior a las cantidades establecidas a los efectos del artículo 37.3 de la Ley de Patrimonio Cultural Vasco y del artículo 26.4 de la Ley del Patrimonio Histórico Español.
Los objetos de arte y antigüedades cedidos en depósito permanente a Museos o Instituciones Culturales sin ánimo de lucro para su exhibición pública.	- La cesión tiene que ser al menos por 3 años. - La exención dura mientras los bienes se encuentren depositados.
La obra propia del artista.	La exención dura mientras la obra se encuentre en el patrimonio del autor.
El ajuar doméstico (= efectos personales, efectos del hogar, utensilios domésticos, otros bienes muebles de uso particular del contribuyente).	La exención no alcanza a las joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones, aeronaves y objetos de arte y antigüedades no exentos.
Derechos consolidados de los participes en Planes de Pensiones y de los socios de número u ordinarios de la Entidad de Previsión Social Voluntaria.	Esta exención requiere el cumplimiento de determinadas condiciones.
Derechos de contenido económico de los planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, contratos de seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas y de los seguros privados que cubran la dependencia.	
Derechos derivados de la propiedad intelectual.	La exención opera mientras los derechos permanezcan en el patrimonio del autor.
Derechos derivados de la propiedad industrial (patentes, marcas, inventos).	La exención opera mientras los derechos permanezcan en el patrimonio del autor y no estén afectos a actividades económicas.
Valores cuyo rendimiento esté exento según la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.	En concreto, se refiere a los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de la actividad económica. - Bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio o de la pareja de hecho (constituida según la Ley del Parlamento Vasco que las regula) cuando se utilicen en la actividad económica de cualquiera de los cónyuges o miembros de la citada pareja de hecho.	La actividad económica debe ejercerse de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y debe constituir su principal fuente de renta.
La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades siempre que: - La entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. - Que en la entidad, si reviste forma societaria, no concurran los supuestos establecidos en el artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. - Que la participación del sujeto pasivo sea, al menos, del 5% en el capital de la entidad. - El sujeto pasivo ejerza funciones de dirección, percibiendo por ello una remuneración que reporte más del 50% de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas.	Da igual que las participaciones coticen o no en mercados organizados. El porcentaje del 5% será del 20% si se computa al cónyuge, pareja de hecho (constituida según la legislación del Parlamento Vasco que las regula), ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado. Este parentesco es tanto por consanguinidad, como por afinidad, como por lo que resulte de la pareja de hecho citada, así como en la adopción.
La vivienda habitual (según el concepto contenido en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).	Álava y Bizkaia: Hasta un importe máximo de 400.000 euros. Gipuzkoa: Hasta un importe máximo de 300.000 euros.

VII. SUJETO PASIVO

Son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio sólo las personas físicas. Se puede realizar el siguiente esquema de esta materia:

Obligación.	Residencia de la persona física.	Bienes y derechos sujetos.
Personal.	Álava. Bizkaia. Gipuzkoa.	Todos sus bienes y derechos con independencia del lugar en que se encuentren o puedan ejercitarse.
Opción por la tributación personal.	Residentes en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa que pase a residir al extranjero.	
Real.	Extranjero.	La competencia es de la Diputación Foral cuando la mayor parte del valor de los bienes y derechos radiquen en el País Vasco y el valor de los que radiquen en el Territorio Histórico competente sea superior al valor de los que radiquen en cada uno de los otros Territorios Históricos. Se declaran los bienes situados en España. Estas personas tienen que nombrar un representante con residencia en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa.
Personal o real (según las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).	Representantes y funcionarios del Estado en el extranjero y de Organismos, Instituciones o Estados extranjeros en el Estado español.	

VIII. TITULARIDAD DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES

¿Cómo se atribuyen a los sujetos pasivos los bienes y derechos?

Los bienes y derechos se atribuyen según los siguientes criterios:

a) Criterios principales:

Las normas sobre titularidad jurídica en el Código Civil.

más

Pruebas aportadas por el sujeto pasivo.

más

Pruebas descubiertas por la Administración.

b) Criterio subsidiario:

Si no se acredita la titularidad, la Administración podrá considerar como titular a quién figure como tal en un Registro Fiscal o Público.

Con carácter específico se puede señalar:

- a) Los bienes y derechos pertenecientes a la unidad familiar se imputan a su titular, de acuerdo con las normas civiles que regulan el régimen económico-matrimonial y las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.
- b) La titularidad de los bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges o miembros de la pareja de hecho, se atribuye por mitad a cada uno de ellos, salvo que se acredite otra participación.
- c) Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones deben atribuirse a los sujetos pasivos en función de las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso, incluidas las disposiciones reguladoras de los regímenes económicos del matrimonio.

Bizkaia establece, en el artículo 7.2, unas reglas especiales relacionadas con el derecho civil foral.

IX. BIENES O DERECHOS ADQUIRIDOS CON PRECIO APLAZADO

Cuando se adquieran bienes o derechos con contraprestación aplazada, se actuará de la siguiente forma:

- Comprador: computa íntegramente el valor del elemento patrimonial y resta, como deuda, la contraprestación pendiente.
- Vendedor: incluirá, entre los derechos, el crédito aplazado pendiente de recibir.

X. VENTA CON RESERVA DE DOMINIO

Si se produce una venta de bienes con reserva de dominio, se actuará de la siguiente forma en tanto no se transmita la propiedad al adquirente:

- Comprador: computará las cantidades entregadas.
- Vendedor: se imputará el valor del elemento patrimonial y restará (como deuda) las cantidades entregadas por el adquirente.

XI. BASE IMPONIBLE: CONCEPTO GENERAL

La base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio está constituida por el patrimonio neto de que es titular el sujeto pasivo. Este patrimonio neto se calcula de la siguiente forma.

- + Valor de los bienes y derechos.
 - Cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan el valor de los bienes y
 - Deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo

¿Qué sucede con los bienes declarados exentos del Impuesto sobre el Patrimonio? La Norma Foral señala expresamente que "...no se deducirán, para la determinación del patrimonio neto, las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos".

¿Qué pueden deducir los sujetos al Impuesto por obligación real de contribuir? En estos casos sólo son deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en el Estado español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio. También se pueden deducir las deudas por capitales invertidos en los referidos bienes.

XII. REGLAS ESPECIALES DE VALORACIÓN

Las normas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio obedecen a las siguientes reglas:

- a) Establecimiento de un repertorio casuístico de valores tasados, que resultan de la aplicación automática de los criterios legales y que impiden fijar otros valores distintos.

b) Como criterio subsidiario y residual, se establece el valor de mercado, en defecto de cualquier norma específica de valoración.

El esquema de las reglas específicas de los bienes y derechos, es el siguiente:

Bienes Inmuebles: rústicos o urbanos.	<ul style="list-style-type: none"> - Valor catastral. - Valor comprobado o fijado por la Administración a efectos de otros tributos. - Precio, contraprestación o valor de adquisición.
---------------------------------------	--

Bienes inmuebles en construcción.	Cantidades invertidas en la construcción a 31 de diciembre + valor patrimonial del solar.
En el caso de que el bien inmueble esté bajo el régimen de la propiedad horizontal, la parte proporcional del solar se determina según el porcentaje fijado en el título.	

Derechos sobre inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o formulas similares. Derechos de la Ley 42/1998, de 15 de diciembre (aprovechamiento por turno de inmuebles turísticos).	<p>En estos casos hay que distinguir:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Si comportan la titularidad parcial del inmueble: se aplican las reglas indicadas para los "bienes inmuebles rústicos o urbanos". b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble: precio de adquisición de los certificados o títulos representativos de los derechos. <p>Precio de adquisición.</p>
Bienes y derechos afectos a actividades económicas. Inmuebles afectos a actividades económicas.	<ul style="list-style-type: none"> - Valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo y el pasivo. - En defecto de contabilidad: se aplicarán las demás normas del Impuesto sobre el Patrimonio. - Se valorarán según las reglas de los inmuebles, salvo que formen parte del activo económico, y el objeto de la actividad económica sea exclusivamente la construcción o la promoción inmobiliaria.

Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas de gestión de tesorería, cuentas financieras y similares.	<ul style="list-style-type: none"> - Saldo a 31 de diciembre. - Saldo medio del cuarto trimestre del año. <p>El saldo que deberá tenerse en cuenta de los citados anteriormente, es el mayor si bien en el cálculo del saldo medio no hay que computar los fondos retirados para la adquisición de bienes y derechos que figuren en el patrimonio o para la cancelación o minoración de deudas.</p> <p>Junto a la regla anterior existe otra que señala que cuando el importe de una deuda originada por un préstamo o crédito haya sido objeto de ingreso en el último trimestre del año en alguna de las cuentas...no se computará para determinar el saldo medio y tampoco se deducirá como deuda.</p>
--	---

Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, (certificados de depósito, pagarés, letras del Tesoro, obligaciones, bonos, cédulas y demás documentos equivalentes) negociados en mercados organizados.	Valor de negociación media del cuarto trimestre del año.
Otros valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios (no negociados en mercados organizados).	Por su nominal, incluidas, en su caso, las primas de amortización o reembolso.
Valores representativos de las participaciones en fondos propios de cualquier tipo de entidad jurídica, negociados en mercados organizados.	Valor de negociación media del último trimestre del año.

De la regla anterior están excluidas las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva, que tienen una regla especial que más adelante se especifica.

¿Qué sucede en los casos de suscripción de nuevas acciones no admitidas aún a cotización oficial y que hayan sido emitidas por entidades jurídicas que coticen en mercados organizados? En estos casos se tomará como valor el de la última negociación de los títulos antiguos dentro del período de suscripción.

Otros valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad.	<p>Si el balance ha sido objeto de revisión y verificación y el informe de la auditoría resulta favorable:</p> <p>Valor teórico resultante del balance aprobado.</p> <p>Si el balance no ha sido auditado o el informe de la auditoría no es favorable, se tomará el mayor de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Valor nominal. 2.- Valor teórico resultante del último balance aprobado. 3.- Valor resultante de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. (Se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas salvo las de regularización o de actualización de balances).
Acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión colectiva.	Valor liquidativo a 31 de diciembre. Los activos incluidos en el balance se valorarán según las normas recogidas en su legislación específica, siendo además deducibles las obligaciones con terceros.
Participaciones de los socios o asociados en el capital social de las cooperativas.	Importe total de las aportaciones sociales desembolsadas según el último balance aprobado. En estos casos cabe deducir las pérdidas sociales no reintegradas.
Seguros de vida.	Valor de rescate a 31 de diciembre.
Rentas temporales y vitalicias como consecuencia de una entrega de capital en dinero, bienes muebles o inmuebles.	Valor de capitalización a 31 de diciembre. Para determinar el valor de capitalización se aplican las reglas que para la constitución de pensiones se contienen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
<ul style="list-style-type: none"> - Joyas. - Pieles de carácter suntuario. - Automóviles. - Vehículo de dos o tres ruedas con cilindrada igual o superior a 125 cc. - Embarcaciones de recreo o de deportes náuticos. - Aviones. - Avionetas. - Veleros. - Otras aeronaves. 	<p>Valor de mercado a 31 de diciembre.</p> <p>El contribuyente puede utilizar las tablas aprobadas por la Administración vigentes en el momento del devengo del Impuesto.</p>
Objetos de arte (= pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías y análogos, siempre que sean originales).	<p>Valor de mercado a 31 de diciembre.</p> <p>Se ha de tener en cuenta que a algunos de estos bienes pueden serles de aplicación las exenciones antes examinadas.</p>
Antigüedades (= bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, de más de 100 años y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones).	<p>Valor de mercado a 31 de diciembre.</p> <p>Se ha de tener en cuenta que a algunos de estos bienes pueden serles de aplicación las exenciones antes examinadas.</p>

ciones efectuadas durante los 100 últimos años).	
Derechos reales de disfrute y nuda propiedad.	Se aplican las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tomando como referencias el valor del bien según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
Concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública.	Se valoran según los criterios contenidos en la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial, adquiridos a terceros.	Valor de adquisición, sin perjuicio de lo dispuesto para los bienes y derechos afectos a actividades económicas.
Opciones contractuales.	Según las normas contenidas en la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Otros bienes y derechos de contenido económico.	Precio de mercado a 31 de diciembre.

Deudas justificadas.	Nominal a 31 de diciembre.
Ahora bien, no serán objeto de deducción:	
a) Las deudas avaladas, en tanto que el avalista no se encuentre obligado a satisfacer la deuda ya que se ha ejercitado contra el deudor principal y éste ha resultado fallido.	
b) En los supuestos de obligación solidaria, las cantidades avaladas podrán deducirse cuando se ejerza el derecho contra el avalista.	
c) La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien. En cambio, si será deducible el precio aplazado o deuda garantizada.	
d) No serán deducibles las deudas relacionadas con los bienes o derechos exentos. Ahora bien, si la exención es parcial, cabe deducir la parte proporcional de las deudas.	

XIII. TASACIÓN PERICIAL

La Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio sólo admite la tasación pericial contradictoria en los casos siguientes:

- a) Joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones y aeronaves, excepto que se utilicen las tablas de valoración aprobadas por la Administración Tributaria.
- b) Objeto de arte y antigüedades.
- c) Otros bienes y derechos de contenido económico no especificados con reglas especiales de valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio.

XIV. BASE LIQUIDABLE

La base liquidable es el resultado de aplicar una reducción, en concepto de mínimo exento, en la base imponible. Esta reducción es de 800.000 euros (en el caso de Álava y

Bizkaia) y de 700.000 euros (en el caso de Gipuzkoa). Esto es:

- a) Álava y Bizkaia:

$$\text{Base Liquidable} = \text{Base Imponible} - 800.000 \text{ euros.}$$

- b) Gipuzkoa:

$$\text{Base Liquidable} = \text{Base Imponible} - 700.000 \text{ euros.}$$

XV. DEVENGO DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre el Patrimonio se devenga el 31 de diciembre de cada año, lo que hace que se trate de un tributo periódico de carácter anual.

La fecha de devengo es la que determina el patrimonio que, siendo de titularidad del sujeto pasivo, debe declararse, sin olvidar la presunción anteriormente señalada (esto es, se presumirá que forman parte del patrimonio

los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial).

¿Qué sucede en el caso de que se produzca el fallecimiento del contribuyente? La consecuencia que se deriva de esta situación es que no se devenga el Impuesto sobre el Patrimonio de ese ejercicio. El caudal relicito se grava como parte del patrimonio de los herederos o legatarios, pero no del causante.

XVI. CUOTA ÍNTegra

La cuota tributaria es el resultado de aplicar los tipos de la Tarifa a la base liquidable. Esto es:

Base Liquidable x tipos de la escala = cuota tributaria

La tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio es la siguiente:

BL Hasta €	CI €	Resto BL Hasta €	Tipo aplic. (%)
0	0	200.000	0,20
200.000	400	200.000	0,30
400.000	1.000	400.000	0,50
800.000	3.000	800.000	0,90
1.600.000	10.200	1.600.000	1,30
3.200.000	31.000	3.200.000	1,70
6.400.000	85.400	6.400.000	2,10
12.800.000	219.800	En adelante	2,50

XVII. CUOTA ÍNTegra: LÍMITE

En el caso de obligación personal de contribuir la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio junto con la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede superar el 60% de la base imponible total (general + ahorro) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A estos efectos hay que tener en cuenta lo siguiente:

- a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.
- b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- c) Se sumará a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el importe de los dividendos y participaciones en beneficios que procedan de beneficios obtenidos en períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuya haya tributado en el régimen de las sociedades patrimoniales.

¿Qué sucede si se rebasa dicho límite del 60%? Si la suma de las cuotas íntegras citadas supera el 60% de la base imponible total del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite citado, si bien esta reducción no podrá superar el 80%.

Ejemplo:

Susana tiene las siguientes cuotas íntegras:

IRPF: 36.215,97 €.

PATRIMONIO: 69.848,97 €.

Además tiene una base imponible total del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 94.241,91€.

Solución:

1.- Suma de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio:

- Cuota íntegra del IRPF: 36.215,97 €.
 - Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio: 69.848,97 €.
- Suma de cuotas: 106.064,94 €.

2.- Límite de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio:

60% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es:

60% de 94.241,91: 56.545,14 €.

3.- Comparación de la suma de cuotas y del límite:

- Suma de cuotas del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio: 106.064,94 €.

- Límite de cuotas 56.545,14 €.

EXCESO: 49.519,80 €.

4.- Minoración de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio:

Cuota Renta + Cuota Patrimonio: 56.545,14 €.

Esto es, $36.251,97 + 20.329,17 = 56.545,14$ €.

5.- La cuota del Impuesto sobre el Patrimonio no se puede reducir más de 80%.

Esto es:

Cuota de Impuesto sobre el Patrimonio: 69.848,97 €.

80% (máximo a reducir): 55.879,17 €.

Reducción practicada: 49.519,80 €

En definitiva el procedimiento a seguir en estos casos es el siguiente:

- a) Sumar las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) Comprobar el límite de cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio; este límite es el 60% base imponible total del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- c) Cuota íntegra del IRPF + Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio = 60% base

imponible del Impuesto sobre la Renta Personas Físicas.

Límite máximo de reducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio: 80% de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio.

- d) Comparar que no se supera el límite del 80% de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio.

¿Qué sucede si en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha optado por tributar de forma conjunta? En estos casos se tiene en cuenta la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la unidad familiar y la suma de las cuotas íntegras del Impuesto sobre el Patrimonio de todos los componentes de la citada unidad familiar.

XVIII. DEDUCCIONES POR IMPUESTOS SATISFECHOS EN EL EXTRANJERO

Tal como se ha indicado anteriormente las personas físicas que tengan su residencia habitual en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, deben tributar por la totalidad de su patrimonio, independientemente del lugar donde se encuentren los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Esto supone que el contribuyente incluirá en su declaración bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el extranjero.

En estos casos, de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio se deducirá la menor de las siguientes cantidades:

- a) La cantidad satisfecha en el extranjero por razón de gravamen personal que afecte a los elementos patrimoniales incluidos en la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio.

- b) La cantidad resultante de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio, expresado con dos decimales, a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. Esto es,

[BL gravada en extranjero] x [CIX100/BL]

XIX. BONIFICACIÓN DE LA CUOTA: CEUTA Y MELILLA

En los casos en que en la base imponible figuren valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en Ceuta y Melilla, o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas, se practicará una bonificación en el 75% de la cuota que proporcionalmente corresponda a los citados bienes o derechos.

XX. OBLIGACIÓN DE DECLARAR

¿Quiénes están obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio?. Están obligados los siguientes contribuyentes:

- a) Los sujetos pasivos cuya autoliquidación resulte a ingresar.
- b) Cuando no resultando a ingresar la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, el valor de sus bienes y derechos resulte superior a 2.000.000 €.

EL IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS. EL DEBATE EN LA UE

MANUEL SANTAELLA (*)

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos meses los acontecimientos se han acelerado vertiginosamente para un proyecto que lleva 40 años en el aire. El debate sobre la posible introducción de un impuesto sobre las transacciones financieras en el ámbito de la UE ha animado considerablemente el monótono ritmo de las eternas discusiones que caracterizan los procedimientos legislativos en materia tributaria en las instituciones comunitarias. A pesar del calado de propuesta y de la unanimidad requerida para su aprobación, al igual que cualquier otra de carácter tributario, su materialización parece más cercana que otras iniciativas tributarias de la UE mucho menos ambiciosas.

Se trata de una propuesta que a pocos deja indiferente y que cuenta con numerosos e importantes detractores, especialmente en el ámbito de los mercados y servicios financieros, que consideran que el establecimiento de una tasa o un impuesto sobre estas actividades dará lugar a la deslocalización de las mismas a otros grandes centros financieros internacionales. Sin embargo la crisis financiera y, posteriormente, la conversión de la crisis griega en una crisis del euro en los años 2010 y 2011 ha ampliado considerablemente el número de sus partidarios en Europa y ha conducido a que finalmente la Comisión presentara una propuesta de directiva para su establecimiento a partir del 2014.

2. ANTECEDENTES

El origen de la propuesta se encuentra en la popularmente conocida como la “*tasa Tobin*”, que recibe su nombre del Premio Nobel de Economía estadounidense James

Tobin que la planteó por primera vez en 1972. Su propuesta de establecer un impuesto sobre las transacciones financieras especulativas en el mercado de divisas, (con una tasa impositiva en torno al 0,1%), permitiría desincentivar el flujo de operaciones a muy corto plazo, para frenar el abuso de instrumentos financieros complejos de alto riesgo y gran volatilidad.

Dejando a un lado la resurrección temporal de estas propuestas ligadas a determinadas crisis regionales en la década de los 90, de forma más reciente el impulso de los debates en torno a la misma, (o a sus diversas variantes), ha estado vinculado a los trabajos sobre mecanismos de financiación innovadores de la comunidad internacional y, más en particular, a la lucha contra la pobreza y la financiación al desarrollo en el contexto de los denominados Objetivos de Desarrollo del Milenio en el año 2002. Estos objetivos, formulados por las Naciones Unidas, pretendían reducir a la mitad los índices de pobreza en el año 2015. La constatación de la imposibilidad de alcanzar esos objetivos con los recursos disponibles en aquellos momentos, estimuló los debates sobre distintos mecanismos innovadores para obtener financiación adicional.

En este contexto se desarrollaron numerosas propuestas de fórmulas innovadoras de financiación internacional como las contenidas en el Informe Landau, realizado por Francia, en el marco de los trabajos de la Iniciativa de Lucha contra el Hambre y la Pobreza, o en el denominado Grupo Piloto sobre la imposición solidaria a favor del desarrollo. Entre los numerosos mecanismos debatidos (tasas a los billetes de avión, sorteos extraordinarios de lotería, el Digital Solidarity Fund, la lucha contra los paraísos fiscales,...), el establecimiento de una tasa global sobre las transacciones de divisas se abrió paso con

(*) Consejero de Finanzas. Coordinador. Representación Permanente de España ante la UE.

fuerza y dio lugar a un amplio debate público en multitud de foros como las Naciones Unidas, la Organización Mundial del Trabajo, parlamentos nacionales y regionales, partidos políticos, sindicatos, think tanks, etc. El papel de las ONG en este proceso ha sido muy relevante bien a través de campañas públicas muy eficaces (Oxfam), o desarrollando propuestas o formulaciones concretas de esta tasa, (como la elaborada por la ONG "Stamp Out Poverty").

A pesar del intenso debate público en los años precedentes a la crisis financiera de 2008, el establecimiento de una tasa de esta naturaleza parecía estar condenada nuevamente al baúl de los recuerdos por otra larga temporada, ante el pragmatismo de los responsables políticos que públicamente apoyaban la tasa, pero simultáneamente condicionaban su puesta en marcha al utópico establecimiento de la misma a escala global. Sin embargo, la crisis económica desencadenada en 2008, que tuvo su origen en el sector financiero, ha devuelto estos trabajos al primer plano de la actualidad. Efectivamente, como consecuencia de la crisis, los Gobiernos adoptaron medidas sin precedentes y extraordinarias para apoyar al sector financiero mediante inyecciones de capital, garantías y medidas de rescate de activos, con el resultado de una carga fiscal cada vez mayor para el contribuyente y riesgos, cuando no un deterioro más que evidente de la sostenibilidad de las finanzas públicas. La necesidad de equilibrar sus presupuestos y el deseo de la opinión pública de que el sector financiero contribuyera en mayor medida a los costes de la crisis determinó que algunos Estados miembros comenzaran a gravar las transacciones financieras y, en mayor medida, a establecer determinadas nuevas tasas a los bancos, cuyos parámetros (base, tipo y ámbito de aplicación) diferían considerablemente unos de otros, lo que creaba problemas de doble imposición y riesgos de crear distorsiones de competencia, relocalización de actividades en el sector financiero

de la UE y, en definitiva, de fragmentación del Mercado Interior.

Por ello, los primeros esfuerzos en el ámbito de la UE a lo largo del año 2010 se centraron en asegurar un nivel mínimo de coordinación entre las diversas tasas existentes, planteando una actuación en dos etapas. Una a corto plazo en la que se debían abordar los problemas de doble imposición y de coordinación. Para ello se plantearon soluciones como una "*cláusula de reencuentro*" en las medidas nacionales. Tal cláusula debería permitir revisar la tasa nacional en función de una solución a escala europea, una vez que se alcanzara un acuerdo sobre esta solución. En segundo lugar, debería continuarse el debate sobre los aspectos más estructurales de la tasa ligados a la creación de las estructuras de resolución de crisis (fondos de garantía o reservas extraordinarias). Pero todo este enfoque quedó rápidamente desfasado.

A partir de 2011 se suceden los mandatos y resoluciones del Consejo Europeo y el Parlamento para que la Comisión explorara y desarrollara un impuesto de esta naturaleza. En la reunión del Consejo Europeo de 11 de marzo de 2011, los Jefes de Estado o de Gobierno de la zona del euro convinieron que "*debe explorarse la introducción de un impuesto sobre transacciones financieras y desarrollarse en la zona del euro y a escala de la UE e internacional*". El siguiente Consejo Europeo, celebrado el 24 y 25 de marzo de 2011, reiteró esta primera conclusión sobre la necesidad de explorar y desarrollar un impuesto sobre las transacciones financieras (en adelante ITF) a escala mundial. Por su parte, el Parlamento Europeo adoptó resoluciones (10 y 25 de marzo de 2010 y 8 de marzo de 2011) por las que se instaba a la Comisión a llevar a cabo una evaluación de impacto sobre la implantación de un ITF, analizando sus ventajas y sus inconvenientes. Asimismo, el Parlamento solicitó que se evaluara el potencial de las distintas opciones de ITF de cara a la contribución al presupuesto de la UE y a su

utilización como un mecanismo de financiación innovador para apoyar la adaptación de los países en desarrollo al cambio climático y la atenuación de los efectos de éste, así como para la financiación de la cooperación al desarrollo.

3. PROPUESTA DE DIRECTIVA SOBRE UN IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS EN LA UE

Una vez recibido el mandato, la Comisión elaboró su propuesta de directiva con una gran rapidez y la presentó el 28 de septiembre de 2011. A primera vista, la característica más relevante de la misma es su aparente sencillez ya que, dejando aparte las disposiciones finales del Capítulo IV, el ITF se regula en apenas diez artículos. Sin embargo, esta aparente simplicidad se explica por el uso recurrente a una serie de técnicas legislativas:

- 3.1. Remisión a numerosas directivas europeas que regulan el sector financiero, especialmente en la parte relativa a las definiciones de los conceptos utilizados en la propuesta (instituciones financieras, productos financieros, derivados,...).
- 3.2. Utilización del procedimiento de los actos delegados o “comitología”, para desarrollar elementos relevantes de la estructura del impuesto.
- 3.3. Delegación en los EEMM de aspectos esenciales para el funcionamiento del impuesto, como son las normas para garantizar y comprobar el pago o para la prevención de la evasión, el fraude y el abuso.

3.1. Objetivos de la creación de un ITF armonizado

Conforme a lo expuesto anteriormente, desde que James Tobin formuló su propuesta los objetivos de las tasas o los impuestos sobre el sector financiero han ido evolucionando a

lo largo del tiempo. El objetivo inicial de lucha contra la especulación y de contribuir a la estabilidad de los mercados de divisas, se transformó posteriormente en un instrumento de recaudación para financiar políticas de desarrollo y de lucha contra la pobreza. Los debates en la UE en las primeras fases de la crisis económica plantearon inicialmente un doble objetivo: a corto plazo una armonización de las diversas tasas bancarias nuevas o existentes en varios Estados miembros para evitar distorsiones en el funcionamiento del mercado interior y, a medio plazo, la creación de una suerte de “fondo de garantía” para futuras crisis. Por último, la Comisión ha presentado esta propuesta ligada a los cambios en la financiación del presupuesto comunitario. La recaudación (o parte de la misma) de un impuesto sobre transacciones financieras constituiría un recurso propio de la UE. De forma más concreta en la propuesta de Directiva se señalan los siguientes objetivos del ITF:

- 3.4. Evitar la fragmentación del mercado interior de servicios financieros, habida cuenta del creciente número de medidas fiscales que se están adoptando a nivel nacional por los EEMM de forma descoordinada.
- 3.5. Garantizar que las entidades financieras contribuyan equitativamente a la financiación de los costes generados por la reciente crisis y asegurar unas condiciones de igualdad con los demás sectores desde una perspectiva fiscal, ya que la mayoría de los servicios financieros y de seguros están sujetos a una escasa tributación (exentos del IVA).
- 3.6. Complementar el marco de la reforma de la regulación de los servicios financieros en la UE con objeto de lograr unos servicios financieros más seguros, haciendo frente al comportamiento particularmente arriesgado que se observa en al-

gunos segmentos de los mercados financieros.

3.7. Un ITF a nivel de la UE sería una señal importante para impulsar una introducción de este tipo a nivel global. Esta iniciativa debería allanar el camino hacia un enfoque coordinado con los principales socios internacionales de la UE.

3.8. Financiación del presupuesto de la UE; la propuesta tiene asimismo por objeto la creación de una nueva fuente de recursos, con el objetivo de que esta vaya sustituyendo gradualmente las contribuciones nacionales al presupuesto de la UE, aliviando en cierta medida la carga de las haciendas públicas nacionales.

3.2. Evaluación de impacto y repercusiones presupuestarias

Evaluación de impacto

Como resulta preceptivo en toda propuesta de directiva, la Comisión ha realizado una evaluación de impacto en la que se analiza las repercusiones que tendría el establecimiento de impuestos suplementarios sobre el sector financiero de cara a la consecución de los objetivos anteriormente indicados. En la evaluación de impacto se analizaron dos opciones fundamentales: un impuesto sobre las transacciones financieras (ITF) y un impuesto sobre las actividades financieras (IAF), así como numerosas variantes para cada una de ellas.

Aunque en los debates iniciales la Comisión parecía inclinarse por un IAF, en la evaluación de impacto se pone de manifiesto que el ITF constituiría la mejor opción. La preferencia por el ITF parece deberse a su potencial para incrementar de forma significativa los ingresos tributarios procedentes del sector financiero, pero, al igual que el IAF, se indica que podría tener ciertas repercusiones negativas en el PIB y llevar consigo la reducción

del volumen de transacciones en el mercado. En este sentido, la evaluación de impacto muestra que el ITF incidirá en el comportamiento del mercado y en los modelos de negociación dentro del sector financiero. La negociación automatizada en los mercados financieros podría verse muy afectada por el incremento de los costes de transacción provocado por el impuesto, ya que dichos costes erosionarían el beneficio marginal. Esta afirmación sería aplicable particularmente al modelo de negociación de alta frecuencia estrechamente relacionado con las plataformas de negociación en las que las entidades financieras realizan numerosas transacciones de gran valor pero de escaso margen, por lo que cualquier coste añadido eliminaría la rentabilidad de estas operaciones.

La evaluación de impacto muestra también que el ITF tendría efectos distributivos progresivos, en tanto en cuanto los grupos con rentas más elevadas se benefician en mayor medida de los servicios prestados por el sector financiero. Esta afirmación parece especialmente acertada en el caso del ITF limitado a las transacciones con instrumentos financieros tales como obligaciones y acciones y sus derivados. Las economías domésticas y las PYME que no invierten activamente en los mercados financieros apenas se verían afectadas por la propuesta.

Repercusiones presupuestarias

La distribución geográfica de los ingresos fiscales estaría condicionada por el lugar de establecimiento de las entidades financieras que participen en las transacciones financieras y no del lugar de negociación de los instrumentos financieros. La Comisión no ha hecho ninguna estimación de ingresos individualizada para cada Estado miembro, sino que se ha limitado a realizar una estimación global de recaudación. Las primeras estimaciones indican que los ingresos generados por el impuesto podrían ascender a 57.000 millones euros anuales en el conjunto de la UE.

La razón que esgrime la Comisión para no individualizar la recaudación para cada Estado miembro es que se trataría de una nueva fuente de ingresos para el presupuesto de la UE, en consonancia con la propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea de 29 de junio de 2011. Aunque se destaca también que la utilización (total o parcial) de los ingresos procedentes del ITF en la UE como recursos propios del presupuesto de la Unión, contribuiría también a los esfuerzos de consolidación fiscal de los Estados miembros al sustituir a determinados recursos propios procedentes de los presupuestos nacionales.

3.3. Base Jurídica

El fundamento jurídico de la Directiva propuesta es el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante TFUE). La propuesta tiene por objeto la armonización de la legislación relativa a la fiscalidad indirecta de las transacciones financieras que es necesaria para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar el falseamiento de la competencia.

La directiva está también sujeta al análisis de la subsidiariedad y proporcionalidad por los parlamentos nacionales de los Estados miembros, conforme al Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad del Tratado de Funcionamiento de la UE.

3.4. Explicación detallada de la propuesta

Capítulo I. Objeto, definiciones, ámbito de aplicación y lugar de establecimiento

Objeto

En el primer Capítulo de la Directiva se define el marco fundamental del ITF en la UE. El ITF tiene por objeto gravar las transacciones brutas antes de cualquier compensación. El ámbito de aplicación del impuesto es amplio

porque se propone cubrir, en la medida de lo posible, las transacciones relacionadas con todos los tipos de instrumentos financieros ya que, frecuentemente, unos son sustitutos de otros. El ámbito de aplicación abarca por tanto instrumentos negociables en el mercado de capitales, instrumentos del mercado monetario (salvo los instrumentos de pago), participaciones o acciones en instituciones de inversión y los contratos de derivados.

Por otro parte, el ámbito de aplicación del impuesto no se limita a la negociación en mercados organizados, sino que abarca también otros tipos de negociación como la efectuada en mercados no organizados (*over the counter*). Tampoco se limita a la cesión de propiedad, sino que tiene también en consideración la obligación contraída, reflejando si la entidad financiera participante asume o no el riesgo que conlleva un instrumento financiero determinado. Asimismo, cuando un contrato de derivados da lugar a la entrega de instrumentos financieros, además del contrato de derivados imponible también se gravan los instrumentos financieros entregados, siempre que se cumplan todas las demás condiciones para la imposición. No obstante, quedan excluidas del ámbito de aplicación del impuesto las transacciones con el Banco Central Europeo y los bancos centrales nacionales a fin de evitar una repercusión negativa sobre las posibilidades de refinanciación de las instituciones financieras o sobre las políticas monetarias en general.

Definiciones

La definición de los conceptos utilizados en la Directiva se hace con frecuencia mediante la remisión a las diversas directivas europeas que regulan el sector financiero. En este sentido, para las definiciones de "*los instrumentos financieros*" y los contratos de "*derivados*", se utiliza el marco regulador vigente a escala de la UE que establece un conjunto de definiciones utilizadas y aplicables a todos

los Estados miembros (Ej. la Directiva 2004/39/CE o la Directiva 2000/12/CE).

De las definiciones utilizadas se desprende que las operaciones de divisas al contado no son transacciones financieras que se graven con este impuesto, pero sí lo son los contratos de derivados sobre esas operaciones de divisas. De igual forma también están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los contratos de derivados relacionados con materias primas, mientras que las propias transacciones con materias primas no lo están.

Las transacciones financieras pueden consistir asimismo en la compraventa o cesión de productos estructurados, es decir, valores negociables u otros instrumentos financieros ofrecidos mediante titulización. Se incluyen estas transacciones en el ámbito de aplicación del ITF, ya que de lo contrario se crearían oportunidades de evasión fiscal. Esta categoría de productos incluye los pagarés, los certificados de opción de compra y otros certificados así como las titulizaciones bancarias, que generalmente transfieren el riesgo de crédito asociado a activos tales como las hipotecas o los préstamos, y las titulizaciones de seguros, que implican la transferencia de otros tipos de riesgo, como el riesgo de suscripción.

No obstante, el ámbito de aplicación del impuesto se centra en las transacciones financieras llevadas a cabo por las entidades financieras que actúan en calidad de partes en una transacción financiera, ya sea por cuenta propia o por cuenta de terceros, o que actúan en nombre de una parte en la transacción.

La definición de “*entidades financieras*” es amplia e incluye esencialmente las empresas de inversión, los mercados organizados, las entidades de crédito, las empresas de seguro y reaseguro, los organismos de inversión colectiva y sus gestores, los fondos de pensiones y sus gestores, las sociedades de cartera, las

empresas de arrendamiento financiero, así como las entidades con fines especiales y, cuando resulta posible, alude a las definiciones contempladas en la legislación pertinente de la UE adoptada con fines reglamentarios.

Complementariamente, también se considera entidades financieras a “*otras personas que llevan a cabo determinadas actividades financieras a gran escala*”. Sin embargo, la redacción de este precepto plantea dudas sobre el tipo de personas a las que se refiere. Por último, las entidades de contrapartida centrales, los depositarios centrales de valores y los depositarios centrales de valores internacionales no se consideran entidades de crédito, en la medida en que ejercen funciones que no suponen propiamente actividades de negociación.

Aplicación territorial y lugar de establecimiento

La aplicación territorial del ITF y los derechos de los Estados miembros en materia de imposición se definen tomando como base el principio de residencia. Para que una transacción financiera pueda gravarse en la UE, una de las partes en la transacción debe estar establecida en el territorio de un Estado miembro. La imposición tendrá lugar en el Estado miembro en cuyo territorio esté establecida la entidad financiera, a condición de que dicha entidad sea parte en la transacción y actúe por cuenta propia o por cuenta de terceros, o en nombre de una de las partes de la transacción.

En el caso de que los establecimientos de las diversas entidades financieras, partes en la transacción o personas que actúen en nombre de dichas partes estén situados en el territorio de distintos Estados miembros, estos últimos tendrán competencias para gravar la transacción, aplicando los tipos que hayan fijado de conformidad con la directiva. Cuando los establecimientos en cuestión

estén situados en el territorio de un Estado que no sea miembro de la Unión, la transacción no estará sujeta al ITF en la UE, salvo que una de las partes en la transacción esté establecida en la UE, en cuyo caso la entidad financiera del tercer país deberá considerarse asimismo establecida en el Estado miembro en cuestión y la transacción estará sujeta al impuesto en dicho Estado. Cuando una transacción se realice en un centro de negociación situado fuera de la UE, estará sujeta a impuesto si, como mínimo, uno de los establecimientos que la efectúa o interviene en ella está establecido en la UE. Ahora bien, en caso de que la persona obligada a pagar el impuesto sea capaz de demostrar que no existe relación entre la realidad económica de la transacción y el territorio de un Estado miembro, la entidad financiera no podrá considerarse establecida en la UE.

Por otro lado, cuando los instrumentos financieros cuya compra y venta estén sujetas al impuesto sean objeto de una cesión entre entidades de un mismo grupo, dicha cesión se gravará, aun cuando la operación pueda no tratarse de una compra o venta. La interpretación de estos artículos tampoco resulta poco clara al no establecerse en la Directiva qué se entiende por Grupo, ni el tipo concreto de operaciones que se incluirían.

De todo lo expuesto anteriormente se desprende que numerosas actividades financieras no se consideran transacciones financieras a efectos del ITF. Además de quedar excluidos los mercados primarios, también permanecen fuera del ámbito de aplicación del ITF la mayoría de las actividades financieras cotidianas en las que participan ciudadanos y empresas como, por ejemplo, los contratos de seguros, los préstamos hipotecarios, los créditos al consumo, los servicios de pago, etc. (aunque sí se incluye su negociación ulterior a través de productos estructurados). Quedan también fuera del ámbito de aplicación del ITF las operaciones de divisas en los mercados al contado, garantizándose así

la libre circulación de capitales. No obstante, los contratos de derivados basados en operaciones de divisas se inscriben en el ámbito de aplicación del ITF, puesto que no son en sí mismos operaciones de divisas.

Capítulo II. Devengo del impuesto, base imponible y tipos impositivos

Devengo

El momento de devengo del impuesto es aquel en que tiene lugar la transacción financiera. La ulterior cancelación de una transacción no puede considerarse motivo suficiente para que no se produzca el devengo del impuesto, salvo en los casos de error.

Base Imponible

Dado que la compraventa o cesión de determinados instrumentos financieros (excluidos los derivados), por un lado, y la compraventa, cesión, celebración o modificación de los contratos de derivados, por otro, tienen diferente naturaleza y características, la Directiva establece bases imponibles diferentes.

Para la compra o la venta de ciertos instrumentos financieros (distintos de los derivados), la base imponible la constituye el precio o cualquier otra forma de contraprestación acordada. Sin embargo, a fin de evitar la elusión de impuesto se adoptan normas especiales cuando la contraprestación sea inferior al precio de mercado, o en el caso de transacciones efectuadas entre entidades de un mismo grupo que no respondan al concepto de "compra" o de "venta". En esos casos, la base imponible deberá ser el precio de mercado determinado en condiciones equitativas en el momento de devengo del ITF.

En cuanto a la compraventa, cesión, celebración o modificación de los contratos de derivados, la base imponible será el importe

teórico en el momento de la compraventa, cesión, celebración o modificación de dichos contratos.

Se incluyen también disposiciones específicas para la cuantificación de la base imponible de las transacciones cuando ésta o ciertos elementos de la misma están expresados en una moneda distinta de la del Estado miembro de declaración. Existen también disposiciones específicas a fin de evitar la evasión, el fraude y el abuso en relación con el impuesto (Ej. cuando el importe teórico de una operación se divide artificialmente de modo que los flujos de caja del instrumento no registrarían ninguna variación, pero se reduciría arbitrariamente el tamaño de la base imponible).

Tipos impositivos

La compraventa o cesión de determinados instrumentos financieros (distintos de los derivados), por un lado, y la compraventa, cesión, celebración o modificación de los contratos de derivados, por otro, revisten, a juicio de la Comisión, distinta naturaleza. Además, consideran que previsiblemente los mercados reaccionarán de forma diferente ante un impuesto sobre las transacciones financieras aplicado a cada una de estas dos categorías. Por estos motivos la propuesta diferencia los tipos impositivos en función de cada una de ellas; un tipo de 0,01% para los derivados y otro de 0,1% para los instrumentos financieros (distintos de los derivados).

La Comisión considera que los dos tipos impositivos mínimos están fijados a un nivel lo suficientemente elevado como para lograr el objetivo de armonización perseguido por la Directiva. Pero existe la posibilidad de que los Estados miembros establezcan unos tipos superiores en aplicación de las políticas nacionales. Esta posibilidad es uno de los aspectos más criticados de la propuesta, ya que el resultado obvio (desarmonización) es contra-

rio a los objetivos fundamentales de la propuesta.

Capítulo III. Pago, obligaciones conexas y prevención de la evasión, el fraude y el abuso

Pago

La propuesta define el ámbito de aplicación del ITF por referencia a las transacciones financieras de las que es parte (o actúa en nombre de una parte) una entidad financiera establecida en el territorio de un Estado miembro determinado actuando por cuenta propia o por cuenta de terceros. Por lo que son dichas entidades las responsables del pago del impuesto a las autoridades tributarias. No obstante, reconoce a los Estados miembros la posibilidad de declarar responsables solidarios de ese pago a otras personas, incluso en casos en que una parte de una transacción tenga su sede fuera de la Unión Europea.

Por otra parte, numerosas transacciones financieras se efectúan por medios electrónicos. Por ello, el ITF se adeuda inmediatamente en el momento de su devengo. En otras transacciones, el ITF debe adeudarse dentro de un plazo límite de tres días laborables para permitir la tramitación manual del pago y, evitar que surjan ventajas de flujo de caja no justificadas a favor de las entidades financieras en cuestión.

Prevención de la evasión, el fraude y el abuso

La propuesta de directiva traslada a los Estados miembros la responsabilidad de adoptar las medidas necesarias para la recaudación efectiva del ITF, así como para evitar la evasión, el fraude y el abuso. En este contexto, los Estados miembros deben aplicar la legislación de la UE sobre mercados financieros, tanto la actual como la futura, que establezca obligaciones de comunicación de

información y mantenimiento de los datos en relación con las transacciones financieras.

La Directiva hace mención precisa de los instrumentos de cooperación administrativa disponibles en la UE en relación con el cálculo y la percepción de impuestos. En particular se cita la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE10 (aplicable a partir del 1 de enero de 2013), y a la Directiva 2010/24/CE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (aplicable a partir del 1 de enero de 2012). La Directiva de refiere también a la posibilidad de utilizar otros instrumentos cuando resulte pertinente y viable, como por ejemplo, el Convenio Multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

Capítulo IV. Disposiciones finales

En consonancia con el objetivo de armonización de la propuesta, la Comisión entiende que no debería permitirse a los Estados miembros mantener o introducir impuestos sobre las transacciones financieras distintos del ITF propuesto o del IVA. En efecto, por lo que atañe al IVA, seguiría siendo de aplicación el derecho a optar por la aplicación de un impuesto previsto en el artículo 137, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Otros impuestos, como los que gravan las pólizas de seguros, tienen evidentemente un carácter diferente, al igual que las tasas de registro de las transacciones financieras, en caso de que supongan un auténtico reembolso de los costes o la retribución del servicio prestado. Así pues, dichos impuestos y tasas no se ven afectados por la propuesta.

Las disposiciones de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales siguen siendo asimismo plenamente aplicables. Ello supone, por ejemplo, que la emisión primaria de acciones y otros títulos de la misma naturaleza, o de certificados que representan dichos títulos, de obligaciones (incluidas las públicas) o de otros valores negociables relacionados con préstamos no está sujeta al ITF en la UE. No obstante, a fin de evitar eventuales conflictos entre ambas Directivas, se establece que la Directiva propuesta prevalece sobre las disposiciones de la Directiva 2008/7/CE.

4. CONSIDERACIONES POLÍTICAS Y LA COOPERACIÓN REFORZADA

Consideraciones políticas

Aunque idealmente un impuesto de este tipo debería aplicarse a nivel mundial para evitar deslocalizaciones y distorsiones en los mercados financieros, no resulta realista esperar un acuerdo con este alcance en un futuro próximo. Por ello, la Comisión propone aplicar el ITF en toda la Unión Europea, ya que considera que la UE debe ejercer el liderazgo mundial en esta cuestión. Sin embargo, el requisito de la unanimidad, inherente a toda propuesta de carácter tributario, y la oposición frontal de ciertos EEMM a la misma hacen muy incierta su adopción en el ámbito de la UE.

Efectivamente, el fundamento jurídico de la Directiva (el artículo 113 del TFUE), exige la unanimidad de los Estados miembros en el Consejo. Sin embargo, varios Estados miembros, como el Reino Unido o Suecia, se han manifestado reiteradamente en contra del establecimiento de un impuesto de esta naturaleza, por lo que parece muy poco probable que próximamente pueda establecerse este impuesto con un ámbito objetivo de aplicación que abarque toda la UE.

El Reino Unido ha venido manifestando desde el inicio de los debates su rechazo completo al impuesto, ya quiere evitar que la competitividad de la "city" de Londres pueda verse afectada de forma alguna. Además, su defensa a ultranza de la soberanía de los Estados miembros en materia tributaria le lleva a rechazar, por principio, un proceso de armonización tan intenso como el propuesto con este impuesto. Por su parte, Suecia se remite continuamente a su mala experiencia con el establecimiento de una figura similar, que determinó en el pasado la deslocalización a Londres de la práctica totalidad del sector de servicios financieros de ese país. Otros Estados miembros como la República Checa, Países Bajos o Luxemburgo, sin oponerse frontalmente, no demuestran un gran entusiasmo con el posible establecimiento de este impuesto.

Por otra parte, Alemania, Austria, Bélgica, España, Finlandia, Francia, Grecia, Italia y Portugal han manifestado su apoyo expreso a la Directiva. El pasado 7 de febrero estos Estados miembros remitieron una carta a la Presidencia del Consejo de la UE en la que se pedía que se aceleraran los trabajos técnicos necesarios para su aprobación lo antes posible.

Los restantes EEMM mantienen, por el momento, una posición más o menos neutral, sin perjuicio de la multitud de preguntas y cuestiones técnicas que plantea la propuesta a todos los Estados miembros. Por último, hay que destacar también que ningún Estado miembro ha manifestado expresamente su apoyo a la propuesta de la Comisión de que el producto de este impuesto constituya un recurso propio de la Unión Europea.

De todos los Estados miembros de la UE, Francia es quien ha adoptado una posición más decidida en favor de este impuesto. El pasado 8 de febrero, el Gobierno francés adoptó un proyecto de Ley de Finanzas rectificativo para el 2012 cuyo artículo 2 prevé la

aplicación, a partir del 1 de agosto de este año, de un impuesto que grava determinadas transacciones financieras. La recaudación prevista para el mismo es de 1.100 millones de Euros anuales.

El impuesto francés tiene un ámbito mucho más limitado que el contemplado en la propuesta de directiva europea, pero su intención es adaptar esta legislación a la Directiva una vez que ésta haya sido adoptada. El impuesto grava únicamente tres tipos de transacciones financieras:

3.9. La adquisición de títulos representativos del capital, admitidos a negociación en mercados oficiales de valores, de sociedades francesas cuya capitalización bursátil excede de mil millones de Euros.

3.10. Las operaciones de "alta frecuencia" sobre acciones realizadas por entidades establecidas en Francia.

3.11. La adquisición de un contrato CDS (credit default swap) sobre deuda soberana de un Estado Miembro de la UE por motivos distintos de los de cobertura del riesgo del inversor, por personas físicas domiciliadas, empresas establecidas o sociedades constituidas en Francia.

El impuesto francés deja exenta la adquisición de títulos en el mercado primario (emisión), las operaciones realizadas por las cámaras de compensación, las realizadas por los "*creadores de mercado*", las adquisiciones de títulos entre sociedades de un mismo grupo y las operaciones de financiación de valores.

En cuanto a los tipos de gravamen, el impuesto se exige al tipo del 0,1% sobre el valor de adquisición de los títulos y al tipo del 0,01% del montante de las operaciones de alta frecuencia y del valor nocial de los contratos CDS respectivamente. El deudor del impuesto es el prestador de servicios financieros

que haya ejecutado la orden de compra, con independencia de donde esté establecido. En aquellas operaciones en las que no intervenga un tal prestador, el deudor será la entidad depositaria de valores.

Cooperación reforzada

Teniendo en consideración las posiciones de los Estados miembros indicadas anteriormente y el requisito de la unanimidad (artículo 113 del TFUE), hoy por hoy, la opción más viable para que prospere esta propuesta es mediante la utilización del mecanismo de la Cooperación reforzada regulado en los artículos 326 a 334 del TFUE. Por lo que la pregunta que hay que hacerse es si esta Directiva podría ser la base para una cooperación reforzada entre por parte de un grupo de los Estados miembros de la UE. Si eso ocurre, sería preciso reevaluar la propuesta para garantizar que semejante impuesto puede implantarse en una parte del Mercado Interior.

En primer lugar, hay que tener en consideración que para acudir a una cooperación reforzada es necesario que el Consejo haya llegado a la conclusión de que los objetivos perseguidos con el proyecto o la propuesta de que se trate no pueden ser alcanzados en un plazo razonable por la Unión en su conjunto.

Las cooperaciones reforzadas respetarán los siguientes límites:

- 3.12. Sólo pueden referirse a competencias no exclusivas de la Unión,
- 3.13. No pueden perjudicar al mercado interior,
- 3.14. No pueden perjudicar la cohesión económica, social y territorial,
- 3.15. No pueden constituir un obstáculo para los intercambios entre los Estados miembros,

- 3.16. No pueden producir distorsiones de competencia entre ellos.

La utilización de la cooperación reforzada exigiría la participación de al menos nueve Estados miembros, pero esta cooperación debe estar permanentemente abierta a la posible participación de otros Estados siempre que respeten las condiciones de participación establecidas en la decisión de autorización. En este sentido, la Comisión y los Estados miembros que participan en una cooperación deben fomentar la participación del mayor número de Estados en la misma.

El Procedimiento para la autorización de la cooperación exige que los Estados que desean establecer entre sí una cooperación reforzada dirijan a la Comisión una solicitud, en la que precisarán el ámbito de aplicación y los objetivos de la cooperación reforzada prevista. La Comisión puede presentar al Consejo una propuesta y si no lo hace debe explicar sus motivos a los Estados interesados. La cooperación se autoriza por el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo.

En cuanto a la participación y votación dentro de la cooperación reforzada todos los miembros del Consejo podrán participar en sus deliberaciones, pero únicamente participarán en la votación los miembros del Consejo que representen a los Estados miembros que participan en este proceso. La unanimidad estará constituida únicamente por los votos de los representantes de los Estados miembros participantes. La mayoría cualificada en el seno de la cooperación reforzada se define de conformidad con el apartado 3 del artículo 238 del TFUE.

Los actos adoptados en el marco de una cooperación reforzada vincularán únicamente a los Estados miembros participantes en la misma. Dichos actos no se considerarán acervo que deban aceptar los Estados can-

dídatos a la adhesión a la Unión. Los Estados que no participen en una cooperación reforzada no impedirán que los otros apliquen la cooperación reforzada.

5. CONCLUSIONES

Los próximos meses serán cruciales en el desarrollo de estos trabajos. Aunque resulta previsible la falta de la unanimidad necesaria para la adopción del impuesto en toda la UE, sí que existe un número significativo de Estados miembros que tienen la voluntad política de avanzar en esta dirección.

Como se ha explicado anteriormente la opción más viable para que prospere esta propuesta es mediante la utilización del mecanismo de la Cooperación reforzada entre los Estados miembros de la zona Euro, un grupo más reducido de países que los de la zona euro, o bien por grupo de países que representen una zona Euro ampliada.

Por otra parte, no habría que descartar por completo la posibilidad de lograr en un futuro la unanimidad sobre un ITF con un ámbito objetivo mucho más reducido que el propuesto por la Comisión, similar al creado por Francia o al "stamp duty" existente actualmente en el Reino Unido.

Entre todas estas incertidumbres, lo que sí parece claro es que no parece posible que este impuesto, si finalmente se establece, pueda convertirse en un recurso propio de la UE. En primer lugar, porque sin la participación de la totalidad de los Estados miembros resulta del todo inviable. Por otra parte, la necesidad, casi desesperada para algunos Estados miembros, de consolidar los presupuestos hace difícil imaginar otro destino diferente que el de los presupuestos nacionales de aquellos países que se decidan a establecerlo.

UNA TASA POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE RASTREO, RESCATE O SALVAMENTO

JOSÉ LUIS ESPAÑA GUZMÁN (*)

INTRODUCCIÓN

El pasado 22 de diciembre de 2011, en el pleno del Parlamento Vasco se aprobaba la Ley 5/2011 de modificación de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco², que posteriormente sería publicada el 28 de ese mismo mes en el Boletín Oficial del País Vasco, para su entrada en vigor a partir del día 29 de diciembre de 2011.

Sin duda, este evento parlamentario habría pasado desapercibido para el común de los ciudadanos a no ser por la inclusión en la Ley de una nueva tasa por la prestación de servicios de rastreo, rescate o salvamento.

El propósito de este artículo es divulgar la regulación de la nueva tasa por la prestación de servicios de rastreo, rescate o salvamento, contribuyendo, de este modo, a su mejor conocimiento para evitar alarmas infundadas y sensibilizar a quienes desean seguir practicando su actividad recreativa y deportiva, para hacerlo de forma responsable.

Las modificaciones contenidas en la Ley tienen un significativo componente técnico, en una materia árida como son los tributos, que no suele acaparar la atención de medios de comunicación y ciudadanos. Sin embargo, en esta ocasión, la iniciativa del Gobierno y el respaldo parlamentario han llevado a regular el establecimiento de una tasa relacionada con la utilización del tiempo de ocio, con la práctica de determinadas actividades recreativas y deportivas que comportan ries-

go y que pueden originar la prestación de servicios de rastreo, rescate o salvamento por el Departamento de Interior.

Tasas y precios públicos son la expresión de los costes de provisión de servicios o actividades públicas y, por tanto, constituyen un recurso más para la financiación de esos mismos servicios y actividades, además de un instrumento para la racionalización de su demanda mediante su exacción.

Sin embargo, ambos conceptos tienen una relevancia menor, apenas suponen un 0,4% de los ingresos totales de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi. Cerca de 45 millones de euros, entre los cuales destacan los ingresos procedentes de las tasas por dirección e inspección de obras y por los servicios en los puertos, así como de los precios públicos por actividades de formación realizadas por organismos como Helduen Alfabetatze eta Berreuskalduntzerako Erakundea (HABE) y el Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP).

Trataré, a continuación, de facilitar la comprensión del contenido de la Ley 5/2011, particularmente de la nueva tasa por rastreo, rescate o salvamento.

Repaso breve del contenido de la Ley 5/2011

En la exposición de motivos de la Ley se advierte que las modificaciones contenidas en ella *"no tienen como objetivo aumentar la presión fiscal, sino que son consecuencia de la necesaria adaptación de la normativa de las tasas y precios públicos, que han de redundar en una mejora en la gestión de estos ingresos públicos"*. Mediante la Ley no se persigue un objetivo recaudatorio ni su aprobación significará un aumento de la presión fiscal.

(*) José Luis España Guzmán. Director de Administración Tributaria. Gobierno Vasco.

² Decreto Legislativo 1/2007, de 11 de septiembre, de aprobación del texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Con los cambios incluidos en la Ley, al tiempo que se posibilita un encaje más adecuado de la regulación de las tasas y precios públicos en la estructura de la Administración General e Institucional, se incorporan diferentes modificaciones con la finalidad de permitir mayor agilidad, sin menoscabo del principio de legalidad, en la adaptación, actualización y regulación de la normativa de las tasas y precios públicos. También, se modifica la regulación de algunas tasas, se crean 5 nuevas tasas y se suprimen otras 4, quedando el número de tasas vigentes en 38.

Así, se reconoce al responsable del departamento competente en materia de Hacienda la facultad para proponer el establecimiento de tasas o precios públicos, así como su actualización, y se incorpora la posibilidad de concretar mediante norma reglamentaria las cuantías exigibles para cada tasa cuando se autorice por ley, con subordinación a los criterios o elementos de cuantificación que determine la misma.

La tasa relativa al Boletín Oficial del País Vasco pierde uno de los hechos imponibles, la adquisición de ejemplares en papel, y se añade otro hecho imponible, la inserción de textos en la Sección IV (Administración de Justicia), previéndose una exención para la inserción de textos dictados de oficio por los órganos judiciales o cuando en el proceso judicial se le haya reconocido al sujeto pasivo el derecho de asistencia jurídica gratuita.

En cuanto a la tasa por expedición de títulos académicos, se acomoda la tarifa a la realidad de las titulaciones y a la equivalencia de las mismas, de tal forma que cualquier expedición de un título pueda ubicarse en la nueva tarifa.

Dentro de la tasa de actividades y servicios relativos al tráfico y a los espectáculos, se modifican distintos conceptos de la tarifa para tener en cuenta los mayores costes operativos de algunos servicios.

También, se modifica la regulación de la tasa por autorizaciones de juego con la pretensión de realizar una sistematización más racional de la tarifa, agrupando los conceptos que tienen el mismo importe y contenido, evitando repeticiones innecesarias. Al mismo tiempo, se incluyen los trámites relacionados con el nuevo subsector de apuestas.

Así mismo, se modifica la tarifa de la tasa por la obtención de la licencia de fabricación de productos sanitarios a medida, estableciéndose, en el caso de tratarse de modificaciones sustanciales o renovación de la autorización, que la cuantía de la tasa será del 50%.

Tasas suprimidas

Por otro lado, se suprimen cuatro de las tasas hasta ahora vigentes:

- La tasa por expedición del Diploma de Mediador de Seguros Titulado. Este título ya no existe y ha dejado de liquidarse la tasa.
- También, se elimina la tasa por entrega de material informático y de documentos de control y seguimiento relativos a residuos peligrosos, dado que la información que se distribuye es elaborada por otras administraciones y se distribuye de forma telemática.
- Así mismo, se suprime la tasa por autorización de grandes establecimientos comerciales, puesto que en la Ley 7/2008, de 25 de junio, de segunda modificación de la Ley de Actividad Comercial, se eliminó la necesidad de autorización, lo que constituía el hecho imponible de la tasa.
- Se prescinde, también, de la tasa por actuaciones del Registro de Entidades Deportivas, que no ha sido aplicada desde hace algunos años.

Nuevas tasas

Se crea una nueva tasa por autorizaciones para la celebración de negocios jurídicos cuyo objeto sea una licencia de comunicación audiovisual. Tasa derivada de la Ley General de Comunicación Audiovisual.

Por otra parte, durante la tramitación del proyecto de ley, se produjo un nuevo traspaso de competencias del Estado al País Vasco, relativa a la homologación y convalidación de títulos y estudios extranjeros en enseñanzas no universitarias, que iba acompañada de una tasa, que era preciso regular.

También se crea una nueva tasa por la tramitación de las solicitudes de evaluación para la acreditación del profesorado por la Agencia de Evaluación de la Calidad y Acreditación del Sistema Universitario Vasco, al fin de racionalizar la demanda de este servicio.

Así mismo, se regula una tasa por la prestación de servicios de rastreo, rescate o salvamento, a la que se dedica el siguiente apartado.

Se regula, también, una nueva tasa por la concesión y la utilización de la Etiqueta Ecológica Europea. Esta etiqueta se instaura a través de la Decisión 2000/728/CE de la Comisión de 10 de noviembre de 2000, siendo objeto de un nuevo Reglamento (CE) nº 66/2010, de 25 de noviembre de 2009. Esta tasa se regula en los mismos términos que los previstos en la propia normativa comunitaria, en la que ya se prevén los elementos esenciales de la misma.

Por cada solicitud de concesión, ampliación y renovación de la etiqueta ecológica de la UE se exigirá el abono en 2012 de una cuota de 315,18 euros. Importe que en el caso de pequeñas y medianas empresas, así como de microempresas y de operadores en los países en desarrollo, es de 206,00 euros.

También, en esta tasa, se contempla una bonificación del 20% de la cuota para los solicitantes que acrediten estar registradas en el Sistema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambientales (EMAS) o poseer la certificación conforme a la norma ISO 14001.

Tasa por la prestación de servicios de rastreo, rescate o salvamento

En la regulación de esta nueva tasa por la prestación de servicios de rastreo, rescate o salvamento la labor más destacable ha sido cómo delimitar el hecho imponible. Es decir, concretar cuándo nos encontramos ante la realización de la circunstancia que justifica la aplicación de la tasa.

Conocedores de que se producen situaciones de riesgo en la práctica actividades recreativas y deportivas, y que éstas pueden originar la prestación del servicio, se ha tratado, por tanto, de establecer el presupuesto legal, que una vez producido o verificado, de nacimiento a la obligación tributaria.

A la dificultad propia de acercar, de una forma objetiva, el hecho imponible a las situaciones de imprudencia o negligencia, imprevisión o incuria, se añadía la necesidad de evitar un exceso normativo que en la práctica significara señalar como potenciales contribuyentes a todos los ciudadanos por el mero hecho de practicar una actividad de riesgo.

Al mismo tiempo, la definición de la tasa habría de aportar seguridad y certezas a los contribuyentes y facilitar su gestión por los servicios de la Administración, huyendo de requerimientos genéricos, de conceptos difíciles de mensurar o sujetos a interpretación y de acepciones que precisaran de un posterior desarrollo. En definitiva, se pretendía que la regulación aportara certidumbres en lugar de dudas, supuestos claros de aplicación frente a condicionantes cualitativos y seguridad jurídica en lugar de litigiosidad.

Por otra parte, el establecimiento de la tasa debiera aportar, además, un componente didáctico, de forma que promoviera comportamientos preventivos y penalizara actitudes irresponsables, internalizando las consecuencias de las decisiones individuales bien mediante la exacción de la tasa bien mediante la correspondiente cobertura de los riesgos asumidos.

A nadie le resulta hoy extraño contratar el pertinente seguro en una estación de esquí, para cubrir las necesidades de asistencia por una caída imprevista, y algunos colectivos disponen de seguros para la cobertura de riesgos inherentes a la práctica de su deporte. En otros ámbitos también se han establecido tasas de similares características a la propuesta en el País Vasco. Países de nuestro entorno y Comunidades Autónomas han regulado antes, con desigual eficacia, la prestación de servicios de rastreo, rescate o salvamento. Su experiencia sirve de referencia y análisis. En unos casos, la inconcreción de su regulación ha acabado por dificultar su exacción y, en otros, su dilatada aplicación ha terminado por incorporarse a la conciencia colectiva para la práctica responsable de actividades recreativas y deportivas de riesgo.

En definitiva, se trataba de encontrar un difícil equilibrio para atender diferentes objetivos, aparentemente contradictorios, y cuya intención es: promover la práctica responsable de actividades recreativas y deportivas de riesgo, sin castigar el ejercicio saludable de las mismas, disuadir a quienes observan comportamientos imprudentes, sin que ello signifique incurrir en imprecisiones, y compaginarlo con una labor didáctica, sin que ello suponga renunciar a una regulación eficaz.

Con estos propósitos, se configura el hecho imposible de la nueva tasa como la prestación de servicios de rastreo, rescate o salvamento de personas en dificultades por el Departamento de Interior, determinándose la

prestación del servicio sujeta a la tasa mediante la definición de distintos supuestos basados en la utilización criterios objetivos:

- Cuando se realice con ocasión de la práctica de determinadas actividades recreativas y deportivas que entrañen riesgo o peligro para las personas.
- Cuando se realice en zonas señaladas como peligrosas o de acceso restringido o prohibido.
- Cuando se origine por desatender los avisos a la población de alerta naranja o roja por fenómenos meteorológicos adversos para la realización de actividades que puedan conllevar un incremento de riesgo derivado de la meteorología adversa.
- Cuando se solicite el servicio sin que existan motivos objetivamente justificados y en caso de simulación de existencia de riesgo o peligro.

La concreción de los supuestos definidos para la aplicación de la tasa elude apelar a términos controvertidos e imprecisos como imprudencia, negligencia, equipación inadecuada, falta de previsión, actuación irresponsable,... y favorecerá su conocimiento y correcta interpretación, al tiempo que facilitará su gestión.

De las actividades incluidas en la Ley cabe destacar tanto aquellas que se nombran como aquellas otras que no se especifican. En el listado se alude a actividades recreativas y deportivas de riesgo en medio acuático y aéreo, en el campo y la montaña.³

³ "A los efectos de la aplicación de esta tasa se considerarán actividades recreativas y deportivas que entrañan riesgo o peligro para las personas las siguientes, así como sus distintas modalidades y estilos: submarinismo, travesía de natación, windsurfing, flysurf, esquí acuático, wakeboard, wakesurf, skurfer, motos de agua, bodyboard, surf, rafting,

Pero, por ejemplo, no aparece el montañismo, una actividad cuya práctica está ampliamente extendida. En este caso, la tasa se giraría, caso de producirse la prestación del servicio, con ocasión de su práctica en zonas señaladas como peligrosas o de acceso restringido o prohibido, así como cuando se desatiendan los avisos de alerta por fenómenos meteorológicos adversos.

En la práctica de bicicleta en montaña, actividad también ampliamente extendida, además de los supuestos relacionados con su ejercicio en zonas peligrosas, restringidas o prohibidas y en alertas meteorológicas, se incluye un requisito mínimo como es el uso de casco protector.

Acotar la aplicación de la tasa en el caso del ejercicio de estas actividades de ocio, permite esquivar el exceso normativo no deseado que supondría señalar su práctica de forma específica, captando como sujetos pasivos a ciudadanos que realizan actividades, por otra parte, saludables y que no han de ser penalizadas sino promovidas. Esta circunstancia remarca la intención no recaudatoria de la iniciativa legislativa.

En la regulación de la tasa se contempla la no sujeción a la misma del *"salvamento de la vida humana en el mar o el rescate de embarcaciones en los casos ya previstos por la*

hydrospeed, piragüismo, remo, descenso de cañones y barrancos, puenting, goming, kite buggy, quads, escalada, espeleología deportiva o "espeleismo", bicicleta en montaña sin casco protector, motocross, vehículos de motor en montaña, raid y trec hípico, marchas y turismo ecuestre, esquí, snowboard, motos de nieve, paraski, snowbike, mushing, skibike, aerostación, paracaidismo, salto base, vuelo de ultraligeros, vuelo en aparatos con motor y sin motor, parapente, ala delta y parasailing.

Reglamentariamente podrán establecerse otras actividades recreativas y deportivas cuya práctica entraña riesgo o peligro para las personas."

legislación específica y los convenios internacionales".⁴

En la actualidad el Convenio Internacional para la unificación de ciertas reglas en materia de asistencia y salvamento en el mar, hecho en Bruselas el 23 de septiembre de 1910, al que el Estado español se adhirió el 17 de noviembre de 1923, y la Ley 60/1962, de 24 de diciembre, por la que se regulan los auxilios, salvamentos, hallazgos y extracciones marítimas, establecen como regla general que todo resultado útil de asistencia o salvamento en el mar da lugar a una compensación económica, que nunca podrá sobrepasar el valor de las cosas salvadas; y que cuando se trata de personas, que las personas salvadas no están sujetas al pago de ninguna indemnización.

También se prevé la aplicación de exenciones para aquellas personas que sufren de cualquier tipo de anomalía, deficiencia o alteración psíquica, que sean menores de 16 años de edad o fallezcan durante el rescate, en la fase previa o en una fase posterior, siempre y cuando sea como consecuencia de las causas que originaron el rastreo, rescate o salvamento.

Junto a las personas beneficiarias de la prestación del servicio⁵ son sujetos pasivos de la tasa quienes organicen las actividades recreativas y deportivas que dieran lugar a la prestación de los servicios. En este segundo caso, las personas beneficiarias serán subsidiariamente responsables del pago de la tasa.

⁴ *Tampoco están sujetas a la tasa " las prestaciones de servicios de rastreo, rescate o salvamento de personas en el caso de situaciones de catástrofe o calamidad pública, así como por razones de interés general y no en beneficio de particulares o de bienes determinados."*

⁵ *"Son sujetos pasivos de esta tasa las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que sean beneficiarias de la prestación del servicio."*

Por otra parte, en el caso de que el sujeto pasivo tenga contratada una póliza de seguro que cubra los supuestos objeto de la tasa, serán sujetos pasivos sustitutos las entidades o sociedades aseguradoras. El importe de la cuota de la tasa tendrá como límite la suma asegurada en la póliza por este concepto, y, en su defecto, el límite establecido como suma aseguradora para el conjunto de la prestación.

De esta forma, se promueve el aseguramiento de las personas, así como de las entidades organizadoras mencionadas, que practican actividades de riesgo o peligrosas, limitando el importe de la tasa según la póliza correspondiente. Costes en cualquier caso asumibles para aquellos que hayan de contratar estas coberturas y pólizas de la que algunos colectivos ya disponen.

La cuota correspondiente a la tasa se calcula teniendo en cuenta el número de efectivos personales profesionales y los medios materiales que intervengan en la prestación del servicio, así como el tiempo invertido en la prestación del servicio. Para 2012 la tarifa por los servicios prestados es la siguiente:⁶

- a) Medios humanos (por cada persona):
37,08 euros/hora.
- b) Medios materiales:
 - Por cada vehículo: 39,14 euros/hora.
 - Por cada helicóptero: 2.155,79 euros/hora.
 - Por cada embarcación:
 - Con eslora menor o igual a 18 metros: 394,49 euros/hora.

⁶ Importes actualizados tras la aplicación del incremento del 3% aprobado para las tasas en el artículo 29 de la Ley 6/2011, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2012.

- Con eslora superior a 18 metros: 2.077,51 euros/hora.

Estos importes expresan el coste de provisión de los servicios de rastreo, rescate o salvamento, limitándose, sin embargo, el tiempo máximo a liquidar en 4 horas. Para fracciones de hora los importes de la tarifa se aplicarán de forma proporcional. Así mismo, en el supuesto de concurrencia de sujetos pasivos por una misma prestación del servicio, la cuota se prorrteará entre ellos.

Con este cómputo de horas se abarca prácticamente la totalidad de las actuaciones y de esta forma la tasa se acomoda a las coberturas ofrecidas por las compañías aseguradoras, reafirmándose su espíritu disuasor y de fomento que la motiva, y, por tanto, no recaudador.

Por otra parte, los supuestos de exención no son aplicables a las entidades y sociedades aseguradoras, así como a los sujetos pasivos de la tasa por tratarse de organizadores de actividades recreativas y deportivas que dieran lugar a la prestación de los servicios.

Sin duda, el establecimiento de la tasa por la prestación de servicios de rastreo, rescate o salvamento y su regulación ha sido una novedad que durante la tramitación del proyecto de ley ha alimentado un debate en que han participado activamente colectivos que, a través de sus propuestas y aportaciones, han permitido mejorar su redacción y, por tanto, su aceptación social.

La eficacia de la implantación de esta nueva tasa habrá de evaluarse en el tiempo, conforme a la finalidad y propósitos perseguidos. En consecuencia, no tanto por sus efectos recaudatorios –no pretendidos-, sino más bien en función de su intencionalidad preventiva y disuasoria respecto a las actuaciones imprudentes, al tiempo que se fomenta el aseguramiento para la cobertura del ejercicio de actividades peligrosas o de riesgo.

EL IVA DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO: OPERACIONES NO SUJETAS, SUPUESTOS DE AUTOCONSUMO Y SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE OPERACIONES ESPORÁDICAS CON CONTRAPRESTACIÓN

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

I. OPERACIONES NO SUJETAS A IVA.

1. ACTIVIDADES REALIZADAS SIN CONTRAPRESTACIÓN.

Como es sabido a las entidades sin fin de lucro la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) no les atribuye la condición de empresarios o profesionales de forma global, una vez atendidas las especiales cualidades subjetivas o, en su caso, las formas jurídicas de ámbito subjetivo susceptibles de ser utilizadas. Si una determinada persona decide desarrollar una actividad bajo la forma jurídica típica de sociedad mercantil tributará en todo caso por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), con independencia de las concretas actividades u operaciones que realice y de las finalidades concretas que persiga.

No es este, sin embargo, el caso de las personas físicas o de las entidades que no persiguen fines lucrativos, en relación con las cuales ha de procederse a analizar cada una de las actividades realizadas al objeto de constatar si las mismas tienen o no la naturaleza de económicas, quedando sujetas únicamente respecto de estas últimas. Así, por ejemplo, tratándose de una asociación no declarada de utilidad pública que tenga como objeto social la ayuda a personas en situación de exclusión social repartiendo comida a personas que viven en la calle y que,

de cara a financiar dicha actividad, reciba cuotas periódicas de sus asociados, debemos estimar que dicha asociación, a pesar de realizar actividades de asistencia social que, sin embargo, no tienen el carácter de actividad económica, al ser efectuadas exclusivamente sin contraprestación; y, por lo que respecta a las cuotas de los asociados, las mismas no se considerarían contraprestación dado que, a pesar de destinarse a la financiación de los servicios, son satisfechas por personas distintas de los beneficiarios.

En esta línea de interpretación declaró la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 19 de enero de 1999 que las asociaciones de padres de alumnos no tienen el carácter de empresarios o profesionales, a pesar de lo cual deben considerarse sujetas y no exentas las cantidades cobradas por estas asociaciones con motivo de la realización de servicios de mediación prestados a empresas que imparten en los colegios actividades extraescolares.²

² Igualmente en relación con las asociaciones de padres de alumnos señaló la DGT en su Resolución de 9 de junio de 1987 que dichas asociaciones "no tienen naturaleza empresarial, ya que no se constituyen para realizar actividades económicas que se materialicen en entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso en beneficio de terceros. En consecuencia dichas asociaciones no están, en principio, sujetas al IVA. Si las asociaciones de padres de alumnos realizasen actividades empresariales o profesionales con habitualidad, por cuenta propia y a título oneroso, tendrían respecto de dichas actividades solamente la consideración de empresarios o profesionales y estarían sujetas al IVA respecto de las mismas. No obstante, las asociaciones de padres de alumnos en las que concurren los requisitos previstos en el Reglamento del Impuesto podrán beneficiarse de las exenciones previstas en el art. 20 de la LIVA respecto de las prestaciones de servicios de asistencia social, actividades docentes y educativas y entidades sin ánimo de lucro cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza cívica".

(*) Juan Calvo Vérgez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

Ya con anterioridad tuvo oportunidad de precisar el citado Centro Directivo que, en el caso concreto de una fundación cultural que organiza conciertos y representaciones musicales en locales cerrados cobrando un precio por la entrada y, además, en plazas, callejones y lugares abiertos al público en general sin contraprestación, únicamente se consideran sujetas las actividades desarrolladas en local cerrado con contraprestación; por el contrario, las segundas no tienen la calificación de actividades empresariales o profesionales.

2. TRANSMISIONES REALIZADAS DESDE EL PATRIMONIO PRIVADO DE LA ENTIDAD SIN FIN DE LUCRO.

En el supuesto de que la entidad sin fin de lucro realizase actividades económicas junto con otras que carezcan de la citada naturaleza, de cara a poder precisar si una determinada operación se encuentra o no sujeta habremos de adscribirla a una u otra actividad, teniendo presente que únicamente las operaciones llevadas a cabo en el marco de las primeras se encuentran sujetas al Impuesto. En consecuencia, ha de admitirse que dentro de las entidades sin fines lucrativos existe un patrimonio particular o privado separado de aquel otro afecto a la realización de actividades económicas.

Pues bien, siempre que una fundación transmita un bien procedente de su patrimonio privado la operación no estará sujeta al IVA, aun cuando la misma se realice con contraprestación. Únicamente se encuentra sujeta y no exenta la transmisión de bienes afectos al patrimonio empresarial de actividades sujetas y no exentas del IVA.³

³ Por ejemplo, tratándose de una fundación que tenga por objeto la concesión de becas de estudio a estudiantes que carezcan de recursos económicos pero que, además de ello, publique anualmente un catálogo de centros universitarios existentes en el extranjero el cual pueda adquirirse previo pago en las distintas facultades universitarias, en el supuesto de que dicha fundación decidiese am-

Así, en contestación a Consulta de 10 de marzo de 2000, relativa a una parroquia adscrita a un Obispado de la Iglesia Católica que procedía a entregar diversas fincas urbanas a una empresa inmobiliaria la cual, a su vez, entregaba a la entidad religiosa diversos locales, viviendas y un pabellón de deporte que iba a construir en las fincas anteriormente indicadas, estimó la DGT que nos hallamos ante un supuesto de permuta al cual ha de aplicarse el régimen general del Impuesto, debiendo diferenciarse tres posibles situaciones: en primer lugar, que las fincas urbanas entregadas no se encuentren afectas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional realizada por la entidad, en cuyo caso su entrega no estaría sujeta al Impuesto; en segundo término, que las fincas urbanas entregadas estuviesen afectas al desarrollo de una actividad realizada por la entidad sujeta pero exenta de IVA (al haber sido empleadas en la realización de actividades exentas), en cuyo caso no sería posible la renuncia a la exención; y, finalmente, que las fincas urbanas entregadas estuviesen afectas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta de IVA realizada por la entidad, quedando entonces la entrega de las mismas sujeta y no exenta.

3. LA NO SUJECCIÓN DE LAS ENTREGAS DE DINERO: SUPUESTOS DE DONACIONES DINERARIAS, SUBVENCIONES Y BECAS.

Sin lugar a dudas, aquellas operaciones realizadas gratuitamente por las entidades sin ánimo de lucro, tanto en lo relativo a las subvenciones como en los referente a las donaciones recibidas y a las becas y dinero a título gratuito que dichas entidades otorgan en cumplimiento de sus fines sociales, se hallan

pliar su sede social procediendo a la venta del inmueble en el que desarrollase su actividad principal, dado que la sede social pertenece a su patrimonio privado, su venta no estaría sujeta al IVA.

en estrecha conexión con las actividades gratuitas que las mismas realizan.

¿Ha de devengarse IVA por estas entregas de dinero a título gratuito efectuadas, por ejemplo, por una determinada Entidad Pública, o por el propio ente sin ánimo de lucro, ya sea a título de beca o por otros conceptos? ¿Constituyen estas donaciones entregas de bienes (dinero) sin contraprestación, susceptibles de originar una situación de autoconsumo que devengaría IVA para el propio concedente?

A priori parece claro que no nos encontramos ante supuestos en los que el perceptor de dichas cantidades esté prestando un servicio al concedente⁴. Tal y como la propia Dirección General de Tributos se encargó de precisar en contestación a Consulta de 6 de septiembre de 1995, el examen de la eventual sujeción debe centrarse, en estos casos, en la perspectiva del que recibe la subvención. Pues bien, a juicio del citado Centro Directivo nos hallamos ante operaciones no sujetas al Impuesto, al no producirse la entrega de ningún bien ni prestarse tampoco ningún servicio a cambio.

Este ha sido también el criterio defendido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), entre otras, en su Sentencia de 22 de junio de 1993 (Asunto C-333/1991), en la que se afirma que “(...) *La percepción de dividendos de acciones no es más que el resultado de la propiedad de un bien y dichos dividendos no pueden ser considerados como la contraprestación de un acto u operación económica realizado por el accionista,*

por lo que no se puede incluir en la regla de prorrata el importe de los mismos”.⁵

Tratándose de subvenciones concedidas por Entes Públicos no parece que deba plantearse mayor problema. Tal y como han puesto de manifiesto ABELLÁ POBLET y DEL POZO LÓPEZ⁶, si se considera que se está produciendo una entrega de bienes, la misma se estaría realizando directamente por un Ente Público sin contraprestación, quedando en consecuencia no sujeta al Impuesto, de acuerdo con lo establecido por el art. 7.8^a de la LIVA.

En cambio, para los restantes supuestos, el art. 7.12^a de la Ley 37/1992 califica como no sujetas “las entregas de dinero a título de contraprestación o pago”. Ahora bien, ¿Constituye la entrega de dinero una entrega de bienes? Si así fuese, cualquier entrega de dinero que no hubiese sido efectuada a título de contraprestación o pago quedaría sujeta al Impuesto, con independencia de que, en la mayoría de supuestos, termine siendo declarada exenta, como sucede por ejemplo con las operaciones financieras cuyo objeto sea el dinero.⁷

Señala TEJERIZO LÓPEZ⁸ a este respecto que “*La no sujeción del dinero al IVA viene exigida por el carácter sinalagmático de la ope-*

⁵ Con posterioridad este mismo Tribunal se encargó de precisar en su Sentencia de 29 de febrero de 1996 (Asunto C-215/1994), dictada en relación con la percepción de subvenciones o indemnizaciones por abandono de la producción lechera, que en dicho caso los productores de leche no entregaban nada a cambio de la referida cuantía, no produciéndose en consecuencia ningún consumo susceptible de quedar gravado por el Impuesto.

⁶ ABELLÁ POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J., *Manual del IVA*, 2^a ed., *El Consultor de los Ayuntamientos*, Madrid, 1996, pág. 112.

⁷ Véase a este respecto el art. 20.Uno.18º de la LIVA.

⁸ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “*Impuesto sobre el Valor Añadido*”, en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 19^a ed., Marcial Pons, 2003, pág. 517.

⁴ Así lo han reconocido, entre otros, DE LA ORDEN ONDATEGUI, E., “*Notas a la Ley de Acompañamiento en relación a las Subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 66/97 y Modificación Ley 9/98)*”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 41, 1998, pág. 44 y GARCÍA NOVOA, C., “*Las subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido (I)*”, *Impuestos*, núm. 1, 2000, pág. 21.

ración de entrega o prestación de servicios, ya que si no existiera esta previsión legal se duplicaría la sujeción al impuesto, exigiéndose tanto la entrega del bien o prestación como la entrega del dinero a título de contraprestación o pago". Esta opinión es compartida por GONZÁLEZ SÁNCHEZ⁹, para quien "El dinero no puede estar sujeto por su condición de trueque y cambio, ni tampoco puede identificarse en cuanto a su específica transmisión por su carácter genérico".

En nuestra opinión, las donaciones consistentes en la entrega de una cantidad de dinero no se realizan a título de contraprestación ya que, como es de sobra conocido, el contrato de donación adolece de un carácter sinalagmático. Más dudosa se presenta la cuestión de si se realizan o no en concepto de pago. Por nuestra parte consideramos que así es, máxime desde el instante en que la donación tiene como efecto la concesión al donatario de un derecho y acción para reclamar del donante la cosa donada, quedando extinguido el cumplimiento de la donación obligacional mediante la realización del correspondiente pago.

La consideración de las donaciones consistentes en la entrega de dinero como operaciones no sujetas al Impuesto, de conformidad con lo previsto en el ya citado art. 7.12 de la LIVA, produce importantes efectos a la hora de aplicar la regla de prorrata. Téngase presente que el sujeto pasivo (el donatario) estará realizando de manera conjunta operaciones sujetas y operaciones no sujetas y/o exentas que, a la luz de lo dispuesto en el art. 94.uno.1ºa) de la Ley 37/1992, no darán derecho a deducir por el IVA soportado. Esta situación determinaría la aplicación de la regla de prorrata, ya sea la general o la es-

pecial, procediéndose a calcular el porcentaje en función de las operaciones realizadas.

Recuérdese que, en virtud de lo dispuesto por el art. 104.tres de la LIVA, "Para la determinación del porcentaje de deducción no se computará en ninguno de los términos de la relación (...) 5º) Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley". De este modo, al no computarse en la prorrata las becas y donaciones realizadas por la empresa, el resultado final será la deducibilidad total de los IVA soportados, en caso de prorrata general, sin ningún tipo de límite.

Y, por lo que respecta a los supuestos de prorrata especial no cabría, por ejemplo, la práctica de deducción alguna por los bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de actividades de concesión de becas, sin perjuicio de que, en aquellos casos en los que el montante total de las cuotas deducibles por la aplicación de la regla de prorrata general excediese durante el año en un 20% de las que resultasen por aplicación de la regla de prorrata especial, fuese de aplicación esta última (art. 103.dos.2º LIVA).

3.A) SUBVENCIONES RECIBIDAS POR LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

A priori el dinero que, como es sabido, presenta la naturaleza jurídica de bien (aunque fungible), podría determinar que su entrega a título oneroso tuviera la consideración de operación sujeta y no exenta del IVA. Incluso el art. 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 declara la exención de determinadas operaciones financieras, entre las que se incluyen la concesión de préstamos o créditos en dinero, al estimarse que, si esas transmisiones se realizan en el marco de una actividad empresarial como lo es la actividad crediticia de las entidades financieras, habrán de quedar sujetas al IVA.

⁹ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas*, Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 101.

Por otra parte es un hecho cierto que, dentro del ámbito de aplicación de este Impuesto, no se establece una exención subjetiva para todos los hechos imponibles que puedan llegar a realizar las entidades públicas, debiendo atenderse por el contrario a la naturaleza de cada operación el particular, a diferencia de lo que sucede por ejemplo en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS), en el que el art. 9.1 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del citado Impuesto (TRLIS) contempla la aplicación de una exención subjetiva para las entidades públicas.

Debido a ello, en ocasiones, se plantean diversas dudas en torno a la sujeción o no de las subvenciones que conceden las Administraciones Públicas a las entidades sin fines lucrativos.

Desde nuestro punto de vista parece difícil poder encajar estas ayudas o subvenciones dentro del concepto de hecho imponible recogido en el art. 4 de la LIVA el cual, como es sabido, exige que las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas lo sean a título oneroso y se enmarquen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. A pesar de ello se encarga de precisar el art. 7.8º de la Ley 37/1992 la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes Públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Así las cosas, cabe entender que en las entregas de subvenciones realizadas a las entidades sin fines de lucro (caso de las fundaciones y asociaciones) para la realización de aquellas actividades orientadas al cumplimiento de sus fines de interés general no existe ningún servicio que dichas entidades presten a la Administración Pública concedente o a un tercero, quedando en consecuencia dichas entregas de dinero no sujetas.

Por el contrario, cuando el objeto social o la finalidad específica de la entidad se lleva a cabo a través del ejercicio de una actividad económica, dichas subvenciones sí que podrían considerarse como parte de la contraprestación satisfecha a la entidad por los servicios prestados en el marco de dicha actividad. Y ello incluso en aquellos supuestos en los que el servicio no se presta a la Administración Pública concedente de la subvención, sino a un tercero. Tal y como establece el art. 78.2.3º de la LIVA, se incluyen en el concepto de contraprestación (debiendo en consecuencia formar parte de la base imponible a efectos del IVA) las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Y, a este respecto, se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al IVA las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Por tanto, en el caso de que las subvenciones deban incluirse en la base imponible, la entidad receptora estará obligada a repercutir el Impuesto, no a la Administración Pública, sino al destinatario del servicio sujeto, no recibiendo aquélla servicio alguno de la entidad y, en consecuencia, no estando obligada a soportar cuota alguna de IVA.¹⁰

¹⁰ *Esto es lo que sucedería, por ejemplo, en el caso de una fundación dedicada a la investigación de un determinado producto farmacológico que recibiese subvenciones de la Consejería de Sanidad de una determinada Comunidad Autónoma destinadas a financiar el desarrollo de sus actividades de investigación, siendo además, de acuerdo con lo dispuesto en los estatutos de la fundación, de carácter público los resultados positivos que puedan obtenerse al respecto. Dado que la citada fundación no estaría prestando ningún servicio a ningún destinatario concreto ni tampoco a la Administración concedente de la subvención (que no tiene derecho además a los resultados económicos que puedan derivarse de las actividades de aquélla ni a ningún tercero determinado), la subvención concedida no se consideraría afecta al desarrollo*

A este respecto declaró, por ejemplo, la DGT en contestación a Consulta de 23 de enero de 1995, relativa a una subvención concedida por la Junta de una Comunidad Autónoma y destinada a cubrir los gastos derivados de la realización de un estudio sobre la situación medioambiental de la industria en dicha Comunidad, que la citada subvención destinada a la financiación de dicho programa de investigación *"no constituye en sí misma contraprestación de operación alguna sujeta al IVA, puesto que la sociedad consultante no realiza ninguna entrega de bienes o prestaciones de servicios específica a favor de quien le otorga la subvención que pudiera tener dicho carácter, no cediendo en particular a la Comunidad Autónoma derecho alguno sobre el estudio que llevará a cabo"*. Estimó además la DGT en dicha Resolución que la subvención en cuestión tampoco tenía la consideración de vinculada al precio de operación alguna efectuada por la entidad consultante a favor de un tercero, no debiendo por tanto incluirse dentro de la base imponible del IVA ni aplicarse el Impuesto sobre el importe de la subvención percibida.

3.B) SUBVENCIONES, BECAS O AYUDAS MONETARIAS CONCEDIDAS POR LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.

Sin lugar a dudas, una de las principales partidas susceptibles de figurar en la cuenta de resultados de una entidad sin fines lucrativos es siempre la integrada por el importe de las ayudas económicas otorgadas a los beneficiarios de sus actividades sociales. Téngase presente que para estas entidades dichas ayudas tienen la consideración de gasto contable, el cual ha de ser tenido en cuenta de cara a determinar el excedente del ejercicio, si bien se trata de partidas que no tie-

de ninguna actividad económica, ni constituiría contraprestación de ninguna operación sujeta.

nen la consideración de gasto deducible en el ámbito del IS.

Por lo que al IVA se refiere, siempre que estas ayudas se concedan a personas que hayan prestado un determinado servicio a una fundación quedarán no sujetas al Impuesto, de acuerdo con lo establecido en el art. 7.12º de la Ley 37/1992, que declara no sujetas las entregas de dinero efectuadas a título de contraprestación o pago.

Hemos de reconocer, sin embargo, que la referida situación no suele ser frecuente. En la mayoría de supuestos las ayudas en cuestión son concedidas a los beneficiarios sin la percepción de ningún tipo de contraprestación por parte de estos, de manera que la sujeción de las mismas al IVA habría de justificarse aplicando los criterios anteriormente descritos respecto del concepto de actividad económica, así como la necesaria diferenciación entre patrimonio empresarial y patrimonio privado.

De este modo, en aquellos casos en los que las subvenciones o ayudas se concedan en el marco de las actividades de interés general de las entidades sin fines lucrativos, estas últimas no estarán operando como empresarios a efectos del IVA, quedando en consecuencia las entregas monetarias realizadas no sujetas al citado Impuesto.

II. PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LOS SUPUESTOS DE AUTOCONSUMO.

Como es sabido, con la finalidad de evitar que un contribuyente que realice una determinada actividad privada y otra de carácter empresarial se deduzca el IVA de las adquisiciones realizadas para el consumo privado a través de adscripción ficticia o meramente temporal a la actividad empresarial, la Ley 37/1992 diseña los supuestos del llamado autoconsumo externo, los cuales se asimilan a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso, quedando sujetas al Impuesto.

En efecto si bien el hecho imponible del IVA está constituido, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 4.Uno de la Ley 37/1992, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, dicho hecho imponible se produce igualmente (circunstancia especialmente significativa tratándose de entidades sin fin de lucro) cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Pues bien, puede suceder que las entidades sin ánimo de lucro combinen la realización de operaciones gratuitas con otras operaciones de las que se derive el cobro de un precio o la obtención de una contraprestación. En este segundo caso parece claro que la entidad en cuestión tendrá la consideración de sujeto pasivo del IVA, de manera tal que todas las operaciones que realice y que no se hallen exentas devengarán el correspondiente IVA, circunstancia que terminará por afectar también a las operaciones a título gratuito.

En este sentido el art. 9 de la Ley 37/1992 procede a asimilar a las entregas de bienes a título oneroso el denominado autoconsumo de bienes, esto es, la transmisión a título gratuito de bienes efectuada del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. Señala concretamente el citado art. 9.1 de la LIVA, relativo al autoconsumo de bienes, en sus letras a) y b) que *"A los efectos de este Impuesto se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: a) La transferencia efectuada por el sujeto pasivo de bienes corporales de su patrimonio empresarial a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo; b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*

que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo". Por su parte en las letras c) y d) del citado precepto se contemplan otros supuestos de lo que cabe calificar como autoconsumo interno, a través de los cuales el legislador persigue evitar que los sujetos pasivos transfieran bienes de una parte de su patrimonio empresarial a otra con el fin de deducirse un porcentaje superior de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición, construcción o elaboración de los bienes que posteriormente son transferidos.

Concretamente, los supuestos previstos por la Ley son los relativos a los cambios de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional, en aquellos casos en los que entre ambos sectores existe una diferencia de porcentajes de deducción superior al 50% (letra c) y la afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión (letra d). Ni que decir tiene que los supuestos que adquieren una mayor trascendencia para las entidades sin fines lucrativos son los primeros, es decir, los relativos a los autoconsumos externos.

Asimismo, y para el caso de las prestaciones de servicios gratuitas (art. 12 de la LIVA), alude el legislador a unos supuestos de hechos imponibles asimilados a las prestaciones de servicios, señalándose en el citado precepto que *"Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los auto consumos de servicios. A efectos de este Impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: 1º Las transferencias de bienes y derechos no comprendidas en el artículo 9 número 1º de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo; 2º La aplicación total o parcial al uso particular del*

sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional; 3º) Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo”.

En todos estos supuestos de autoconsumo de bienes o servicios se produce una excepción a la aplicación de la regla general de conformidad con la cual sólo están sujetas al IVA las operaciones efectuadas a título oneroso. Nos hallamos ante operaciones realizadas sin contraprestación, produciéndose en algunas de ellas una transmisión real, esto es, una entrega o una puesta a disposición de un bien (a título lucrativo) a un tercero, mientras que en otras lo que se origina es un cambio de afectación de un bien desde el patrimonio empresarial a su patrimonio personal.

Por tanto en estos casos las entregas efectuadas sin contraprestación son consideradas como sujetas debido a su carácter de accesoriad respecto de las entregas con contraprestación, debiendo realizarse en el marco de las actividades económicas sujetas. Téngase presente que el autoconsumo ha sido pensado para supuestos limitados y concretos, de manera que cuando una determinada entidad realice todas sus entregas o prestaciones de servicios de una concreta actividad de forma gratuita no estaremos ante un supuesto de autoconsumo sujeto, sino que la totalidad de la actividad estará no sujeta.

Ahora bien, en el supuesto de que una determinada entidad realizase actividades onerosas gravadas por el IVA y actividades a título gratuito de carácter social, cabría la posibilidad de que estas últimas hubieran de tributar de no mediar una exención o una no sujeción específicas para esas operaciones que permitieran la aplicación del régimen de sectores diferenciados en cumplimiento de lo

dispuesto en el art. 9, número 1º, letra a) de la Ley 37/1992.

Este fue el criterio adoptado por la Audiencia Nacional (AN), entre otras, en su Sentencia de 17 de septiembre de 2003, al disponer la aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados a una fundación que realizaba una actividad principal de carácter altruista consistente en la extracción de sangre y su posterior suministro a hospitales (exenta de IVA) y, paralelamente, una segunda actividad retribuida consistente en el suministro de medicamentos y de reactivos a las farmacias hospitalarias, sujeta y no exenta del Impuesto.

Pensemos, por ejemplo, en el caso de una fundación dedicada a la promoción y al fomento de la cultura y de la educación que, además de realizar diversas actividades de fomento por las que no percibe ningún tipo de contraprestación, desarrolla directamente una explotación económica consistente, por ejemplo, en una editorial de libros educativos que son distribuidos a terceros mediante contraprestación, destinándose los beneficios obtenidos por la realización de dicha actividad económica a la financiación de las actividades fundacionales respecto de las cuales carecen de ingresos.

En el supuesto de que la citada fundación realizase entregas gratuitas de bienes a terceros (por ejemplo, a asociaciones no lucrativas o a bibliotecas), dichas entregas tendrían la consideración de autoconsumo y, en consecuencia, estarían sujetas. Y si parte de la producción de libros no fuese vendida sino que quedase afectada o fuese transferida a otras actividades gratuitas realizadas por la fundación (por ejemplo, la creación de un servicio de envío a domicilio de los libros a los barrios más desfavorecidos de una ciudad al objeto de promocionar la lectura, servicio prestado sin contraprestación), también se produciría un supuesto de autoconsumo, al

haberse transferido bienes de su patrimonio empresarial a su patrimonio personal.¹¹

En consecuencia, todas aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito que no se hallen exentas devengarán IVA. Sobre el "coste" de los bienes o los servicios se aplicará el tipo de gravamen correspondiente a esas entregas de bienes, ingresándose el IVA que corresponda (arts. 79.Dos y 79.Tres de la Ley 37/1992). Así por ejemplo, en el caso de que una entidad sin ánimo de lucro vendiera mobiliario para el hogar y, además, regalara otro, tanto por la venta como por las entregas gratuitas se devengaría el IVA. A esta operativa habría que añadir lo dispuesto en el art. 92.Uno.3º de la LIVA, de conformidad con el cual no resulta posible deducir el IVA devengado por operaciones gratuitas, considerándose así al sujeto como un consumidor final.

Ciertamente, a efectos del IVA quizás hubiese sido más conveniente la consideración, en todo caso, de las actividades de interés general de las entidades sin fin de lucro como actividades diferenciadas de las actividades empresariales o profesionales, en el sentido previsto por el anteriormente citado art. 9 de la Ley 37/1992. Y es que, si bien *a priori* la aplicación de la técnica del autoconsumo posibilita a la entidad la recuperación de un IVA soportado por repercusión que, en otro caso, habría de soportar definitivamente, de cara a poder valorar adecuadamente el alcance de esta teórica ventaja habría que concretar el tipo al que se repercuta y el tipo al que se soporta el IVA, así como el valor añadido generado por la enti-

dad y los criterios de valoración de las bases imponibles de venta y compra.¹²

Así, por ejemplo, y tomando uno de los supuestos anteriormente planteados, relativo a la entidad sin ánimo de lucro que sirve comidas a indigentes y que, al mismo tiempo, explota un restaurante con la finalidad de financiarse parcialmente, en tanto en cuanto la actividad desarrollada a través del restaurante se encuentra sometida al tipo del 8 por ciento, la relación existente con el tipo general del IVA del 18 por ciento podría terminar originando la devolución de parte del Impuesto soportado.

Analicemos a continuación la cuestión relativa al derecho a repercutir el IVA en los supuestos de autoconsumo. Sabemos ya que, dentro del ámbito de las entidades sin ánimo de lucro, constituye una situación bastante frecuente la recepción por parte de aquéllas de donaciones en especie o de prestaciones de servicios procedentes de terceros. Igualmente puede suceder que la entidad sin ánimo de lucro preste gratuitamente servicios y entregue bienes a ciertos beneficiarios, quedando estas actividades sujetas y no exentas de IVA. En todos estos casos, nos hallamos ante un IVA devengado que no resulta posible deducir. Ahora bien, ¿Puede o debe repercutirse este IVA cuando se realiza una operación gratuita que queda sujeta y no exenta de tributar?

Sostiene VARONA ALABERN¹³ que, al tratarse de una operación no gratuita, no cabe la posibilidad de repercutir el IVA. Un criterio distinto es defendido sin embargo por LÓPEZ

¹¹ Otro supuesto de carácter similar sería, por ejemplo, el de una entidad sin fin de lucro que sirva comidas a indigentes y que, paralelamente, explote un restaurante con la finalidad de financiarse parcialmente. Y en idéntica situación se encontraría la entidad sin ánimo de lucro que explota unas fincas agropecuarias, procediendo al mismo tiempo a donar parte de su producción a establecimientos de beneficencia.

¹²En este sentido se han pronunciado, entre otros, CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, PricewaterhouseCoopers, Madrid, 2004, pág. 114.

¹³ VARONA ALABERN, J. E., "La onerosidad en el IVA", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 209, 1990, pág. 1.155.

IRANZO y RUIZ-AYUCAR¹⁴, para quienes no existe impedimento legal o jurídico alguno de cara a la repercusión del IVA.

A priori, la repercusión de este IVA significaría que el IVA soportado del que regala el bien o presta el servicio gratuitamente no lo ha de abonar él, sino el sujeto que finalmente constituya el destinatario final del mismo. Dado que el verdadero consumidor del bien o servicio va a ser el destinatario, la anterior posibilidad resulta, a nuestro juicio, factible. La propia DGT se encargó de precisar en contestación a Consulta de 16 de diciembre de 1997 que *"Un empresario que realice entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitas a otra entidad deberá repercutir íntegramente el importe del mismo sobre la entidad consultante destinataria de las referidas operaciones, mediante la correspondiente factura"*.

Cuestión distinta es que, más que hablar de la existencia de un "deber" de repercutir, pueda aludirse a la existencia de un "derecho" de que dispone el donante, renunciable como tal cuando no cause perjuicio a terceros ni contrarie el orden o el interés público. Desde nuestro punto de vista esta segunda opción parece más acertada. Coincidimos además con BLÁZQUEZ LIDOY¹⁵ en que es esta perspectiva de poder repercutir el IVA o bien, en su caso, renunciar a dicho derecho, la que ha de permitir valorar los efectos que en el IVA lleva aparejados. Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que el destinatario del bien resultase ser una persona o entidad que no tuviera derecho a deducirse el IVA, la operación de la repercusión carecería de

cualquier efecto en el ámbito de los ingresos públicos. Tan sólo permitiría determinar quién es la persona que, finalmente, va a pagar y a soportar el impuesto.

De cualquier manera en los supuestos de autoconsumo el sujeto pasivo (por lo interesa a nuestro estudio, la entidad sin fines lucrativos) ha de repercutir la cuota del IVA sobre el destinatario del bien o servicio consumido. Normalmente deberá autorrepercutirse la correspondiente cuota ya que, aunque teóricamente podría repercutirla al beneficiario del bien o servicio, no será la situación normal. Significa ello que, en la práctica, la cuota de IVA que hubiera soportado en la adquisición del bien no va a ser deducible.

Tratándose de entidades sin ánimo de lucro que realizan entregas de bienes y prestaciones de servicios a consumidores finales, no parece lógico que en dichas entregas o prestaciones gratuitas se repercuta IVA cuando la operación se encuentra sujeta y no exenta.

Ahora bien, en caso de donaciones de bienes la situación podría adquirir cierta importancia si, por ejemplo, los bienes en cuestión tuvieran un valor importante. Así por ejemplo, si la entidad no pudiera deducirse ese IVA la donación implicaría un gasto adicional. Y si, por el contrario, realizará operaciones sujetas y pudiera compensarse dicho IVA, el resultado de la operación resultaría neutro para la entidad.

En todo caso el hecho de recibir ese bien gratuitamente habiéndose deducido el IVA determina que los servicios o entregas de bienes sujetos que se realicen, al carecer de ánimo de lucro la entidad, adquieran un precio inferior que llevará aparejado un IVA también menor, siendo la Hacienda Pública quien, en última instancia, se vería afectada.

Por otra parte como en el autoconsumo no existe, según hemos tenido oportunidad de precisar, contraprestación, la Ley no puede

¹⁴ LÓPEZ IRANZO, F. y RUIZ-AYUCAR, J., *Guía Práctica para la Aplicación y Gestión del IVA*, Deusto, Bilbao, 1985, pág. 82.

¹⁵ BLÁZQUEZ LIDOY, A., *"El Impuesto sobre el Valor Añadido en las entidades sin ánimo de lucro (I)"*, en la obra colectiva *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro*, Centro de Estudios Ramón Areces, S.A-Fundación Luis Vives, 2004, pág. 334.

fijar la base imponible en función de ésta (lo que constituye la regla general), debiendo determinarla en función del coste del bien o servicio entregado gratuitamente. Ello podría llegar a originar situaciones conflictivas a las entidades sin ánimo de lucro en los autoconsumos de servicios, ya que la autorrepercusión que se haga la entidad será superior al importe de las cuotas de IVA soportadas en la realización de los mismos¹⁶. Y, al no repercutir normalmente las cuotas de autoconsumo sobre sus beneficiarios, deberán asumirlas ellas como un coste más derivado del desarrollo de sus actividades, coste de carácter real, dado que las cuotas que se autorrepercute en el caso de autoconsumo de servicios serán superiores a las que pueda deducir como soportadas en la realización de los mismos.

Recapitulando, el autoconsumo supone otorgar la condición de consumidor final (salvo que se repercuta la cuota del IVA al tercero que recibe el bien o la prestación gratuita, que no será lo normal) al empresario o profesional que realice esos cambios de afectación de su patrimonio empresarial al privado, o que realice las operaciones gratuitamente. Esta posición de consumidor final conlleva la obligación de soportar la cuota de IVA de manera definitiva, sin posibilidad alguna de recuperarla de un tercero o de la Hacienda Pública.

Y es precisamente debido a ello por lo que el legislador prevé que no se devengue el IVA en dichas operaciones de autoconsumo cuando el empresario o profesional, al adquirir los bienes o servicios con posterioridad entregados o prestados gratuitamente, no pudo deducirse total o parcialmente el IVA

correspondiente que le repercutió el vendedor.¹⁷

A esta no sujeción se refiere el art. 7.7º de la LIVA en los siguientes términos: *"No estarán sujetas al IVA las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones. Tampoco estarán sujetas al Impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiere atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio".¹⁸*

La DGT ha tenido la oportunidad de referirse a esta cuestión en diversas contestaciones

¹⁷ Para estos casos la Ley 37/1992 dispone la aplicación de un supuesto de no sujeción, no considerándose sujetas las operaciones de autoconsumo de bienes o servicios. Se trata de una medida lógica ya que, si se considerasen sujetas, estaríamos ante un supuesto de doble imposición: de una parte el empresario pagó el IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas sin podérselo deducir; y, de otra, por el autoconsumo, se le obligaría a pagar otra vez el mismo IVA, esta vez devengado con motivo del cambio de afectación o de la entrega gratuita.

¹⁸ Así, por ejemplo, tratándose de una fundación que fuese propietaria de un edificio respecto del que tuviese arrendada una de las plantas del mismo a otra asociación para el desarrollo de las actividades sociales de esta última y que, esporádicamente, cediese otra de las plantas del edificio a una tercera asociación o fundación para la organización por esta última de diversas actividades, la primera de las fundaciones indicadas propietaria del inmueble tendría la consideración de sujeto pasivo del IVA, dada su condición de empresario o profesional por ser arrendador de locales. Por su parte la cesión de uso gratuita se consideraría autoconsumo de servicios y quedaría sujeta al Impuesto.

¹⁶ En efecto, téngase presente que entre el coste del servicio que presta gratuitamente ha de incluir el valor añadido que la propia entidad aporte.

a Consultas. Así, por ejemplo, en su Resolución de 6 de octubre de 1999, relativa al régimen tributario al que habían de quedar sujetas determinadas donaciones efectuadas en concepto de "prestación de servicios" por una determinada entidad en favor de una ONG acogida a la antigua Ley 30/1994, declaró el citado Centro Directivo que quedan sujetas al Impuesto las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación (a título gratuito) por empresarios o profesionales en favor de la entidad consultante: entregas de bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional del transmitente; y prestaciones de servicios en cuya realización utilicen medios afectos a la actividad empresarial o profesional. A mayor abundamiento, el empresario o profesional que realice las citadas operaciones gravadas por el Impuesto ha de repercutir íntegramente el importe del mismo sobre la entidad destinataria de las referidas operaciones mediante la correspondiente factura, debiendo determinarse la base imponible de acuerdo con lo previsto en el art. 79, apartados tres y cuatro de la Ley.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior se encargó de precisar la DGT que no están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios de que sea destinataria la ONG en el supuesto de que tales operaciones le hubiesen sido efectuadas por quienes carecen de la condición de empresarios o profesionales a efectos de dicho Impuesto o por quienes, teniendo tal condición, no efectúen dichas operaciones en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. "Y, a este respecto -concluye la DGT- debe tenerse en cuenta que, en todo caso, las sociedades mercantiles tienen la consideración de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las mismas se entienden siempre realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional".

Como es sabido la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, se encargó de otorgar una nueva redacción al número 3º del art. 12 de la LIVA, limitando la sujeción de las operaciones a aquellos supuestos en los que las mismas se realizan para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional de las empresas que las efectúan.¹⁹

En efecto la citada Ley 36/2006, a la hora de configurar el autoconsumo de servicios, procedió a modificar la definición general contenida en el art. 12.3º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, señalando que constituye autoconsumo de servicios, asimilable a una prestación de servicios a efectos de la delimitación del hecho imponible del IVA, "*las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional*". Fueron, en consecuencia, catalogados como autoconsumo de servicios las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, pero siempre que las mismas se realizaran para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.²⁰

El principal antecedente normativo de esta novedad lo encontramos en la Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, de la DGT, sobre el tratamiento en el IVA de la cesión efec-

¹⁹ Hemos de precisar que, a pesar de que la Ley 36/2006 entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado la modificación en cuestión, como simple adaptación que constituye de la Ley 37/1992 a una Directiva incorrectamente traspuesta, ya se encontraba en vigor con anterioridad. Véase a este respecto GARCIA NOVOA, C., "Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude", Quincena Fiscal, núm. 13, 2007, págs. 16 y ss.

²⁰ En este sentido se pronunció BLÁZQUEZ LIDOY, A., El régimen tributario de las actividades y operaciones gratuitas en el IVA. Un estudio del autoconsumo en las fundaciones, Asociación Española de Fundaciones, Madrid, 2005, pág. 58.

tuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionadas con la venta o distribución de dichos productos o bebidas.

Dicha Resolución de la DGT aludía por aquel entonces al art. 6.2 de la antigua Sexta Directiva (actual art. 26.1 de la Directiva 2006/112), que asimilaba a las prestaciones de servicio a título oneroso las efectuadas a título gratuito, refiriéndose concretamente a *"las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa"*. De este modo cabría considerar que sólo procede el gravamen de los autoconsumos de servicios si se efectúan para fines ajenos a la actividad empresarial, y no en otro caso.

Como ya hemos precisado el autoconsumo de servicios constituye aquella modalidad del género autoconsumo a través de la cual se grava en el IVA la salida gratuita de bienes del patrimonio empresarial al particular o el cambio de afectación del mismo de una actividad que permite deducir el IVA a otra donde tal deducción no resulta posible, quedando condicionada la sujeción al hecho de que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total o parcial del Impuesto efectivamente soportado con motivo de la adquisición o de la importación de bienes objeto de tales operaciones.

De conformidad con lo establecido en su día por el art. 6 de la antigua Directiva 77/388/CEE, el autoconsumo puede integrar el hecho imponible del IVA en las distintas legislaciones nacionales de los Estados comunitarios. Y ello debido a que su previsión

como supuesto gravado responde a exigencias de neutralidad y no discriminación.²¹

Disponía concretamente el apartado 2 de este art. 6 de la antigua Sexta Directiva que *"Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso: a) El uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido; b) Las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa"*. Establecía así el legislador comunitario unos criterios que los Estados miembros habían de seguir, pudiendo no obstante apartarse de los mismos siempre y cuando ello no originase distorsiones a la libre competencia. En efecto, la Directiva admitía la posibilidad de que los Estados pudieran proceder en contra de lo dispuesto en su art. 6.2, a condición de que ello no fuese causa de distorsiones en la competencia.

La transposición de dicho precepto se produjo en el art. 12.3º de la Ley 37/1992, anteriormente citado, y de conformidad con el cual *"Tendrán la consideración de operaciones asimiladas a prestaciones de servicios todas las prestaciones distintas de las anteriores, no estando las mismas sujetas si el sujeto pasivo se limita a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el IVA realmente soportado en la recepción del mencionado servicio, o cuando las operaciones sean obligatorias para el*

²¹ Téngase presente no obstante que, tal y como declaró el TJUE en su Sentencia de 25 de mayo de 1993(Asunto C-193/91), precisamente al tratarse de operaciones gratuitas, la necesidad de su gravamen debe ser interpretada con criterios restrictivos.

sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos”.

Tradicionalmente el primero de los supuestos asimilados a las prestaciones de servicios en el art. 6.2 de la antigua Sexta Directiva (art. 26.1.a de la Directiva 2006/112/CE), es decir, el relativo al uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo, así como para las de su personal o para fines ajenos a la empresa, ha sido objeto de numerosos debates en el seno de la jurisprudencia del TJUE.²²

Inicialmente señaló el TJUE en su Sentencia de 25 de mayo de 1993, anteriormente citada, que lo dispuesto por la antigua Sexta Directiva debía interpretarse en el sentido de que lo que se prohíbe es el sometimiento a gravamen del autoconsumo de un bien afectado a la empresa en cuya adquisición el sujeto pasivo pudo deducir el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la medida en que su uso incluya prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento y la utilización del bien, sin posibilidad de deducción.

Posteriormente declaró el Tribunal en su Sentencia de 16 de octubre de 1997 (Asunto C-258/95) que no puede catalogarse como uso para necesidades privadas (determinante en consecuencia de un autoconsumo de servicios) el transporte gratuito de trabajadores desde sus domicilios hasta el lugar de trabajo prestado por el empresario, especialmente cuando las dificultades existentes aconsejen que sea este último (el empresario) quien efectúe el transporte. Y, más recientemente, afirma el TJCE en su Sentencia de 8 de mayo de 2003 (Asunto C-269/00) que “Es

contrario al Derecho Comunitario una legislación nacional que catalogue el uso para necesidades privadas del sujeto pasivo de una parte de un edificio afectado en su totalidad a la empresa, como arrendamiento de bienes inmuebles exento en lugar de cómo autoconsumo de servicios”. En esta misma línea se pronuncia el Tribunal en su Sentencia de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-72/05), al disponer que la base imponible del uso en fines privados puede quedar fijada anualmente en una parte de los costes determinada en función del período de regularización fijado por el art. 20 de la Directiva.²³

Por lo que respecta al segundo supuesto de autoconsumo de servicios contenido en la letra b) del art. 6.2 de la antigua Sexta Directiva (art. 26.1.b de la Directiva 2006/112/CE), señala el legislador comunitario de manera inequívoca que constituyen autoconsumo de servicios las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa. Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la ejecución de esta previsión de la Directiva en el ordenamiento español se llevó a cabo a través de la cláusula residual contenida en el art. 12.3º de la LIVA, precepto que omitía un aspecto sistemáticamente destacado en la jurisprudencia del TJCE: que esas prestaciones gratuitas, para poder ser gravadas como autoconsumo de servicios, debían realizarse para fines ajenos a la empresa.

Tal y como declaró el Tribunal en la anteriormente citada Sentencia de 16 de octubre de 1997, debe excluirse del concepto de autoconsumo y, por consiguiente, de su gravamen en el Impuesto, aquellas prestaciones

²² Para un minucioso análisis de dicha jurisprudencia véase CHECA GONZÁLEZ, C., “Alcance de la noción de autoconsumo de servicios en los supuestos de cesión gratuita de instalaciones y servicios de comedor prestados a empleados”, Jurisprudencia Tributaria, núm. 6, 2006, págs. 17 y ss.

²³ Recuérdese no obstante que nuestra normativa interna (art. 79.4 de la Ley 37/1992) optó por la adopción del período de amortización.

de servicios efectuadas a título gratuito pero que, sin embargo, se realizan por el sujeto pasivo con fines que no son ajenos al desarrollo de su actividad empresarial. En palabras del Tribunal, *"Hay que reconocer que, en circunstancias particulares, las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario efectúe por sí mismo el transporte de los trabajadores entre el domicilio y el lugar de trabajo. Por tanto el hecho de que el empresario sea el único que pueda proporcionar un medio de transporte conveniente o que el lugar de trabajo no sea fijo, sino variable, puede obligar al empresario a efectuar por sí mismo el transporte de sus trabajadores (...) Las peculiaridades propias de las empresas de construcción demuestran que el transporte se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa"*. Ahora bien, debe precisarse que en esta misma Sentencia se reconoció la posibilidad de que existan prestaciones de servicios a título gratuito que se efectúen con fines ajenos a los de la empresa y, en consecuencia, queden sometidas a gravamen por el Impuesto.²⁴

Ya en su día se encargó de precisar la DGT en contestaciones a Consultas de 25 de abril de 1986 y de 13 de mayo de 1987 que tienen la consideración de autoconsumo de servicios, por ejemplo, los pases de libre acceso a los espectáculos o las invitaciones o servicios sin cargo prestadas por restaurantes, excepto cuando lo sean a clientes. Y, con posterioridad, el citado Centro Directivo se pronunció en esta misma línea en la anteriormente citada Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, destinada a valorar el tratamiento en el IVA de la cesión efectuada por fabricantes, productores y distribuidores de bebidas o de productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones

relacionadas con la venta o distribución de dichos productos y bebidas.

En dicha Resolución recuerda la DGT que quedan fuera del ámbito del autoconsumo de servicios las prestaciones accesorias, precisando además que, de la misma manera que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del Impuesto que no encuentra otras excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, debiendo producirse su gravamen únicamente en aquellos casos en los que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación. A juicio de la DGT, *"al servicio de un criterio restrictivo en el gravamen de las operaciones gratuitas responde el requisito que, si bien de forma expresa no se encuentra recogido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto, lo cierto es que sí informa la existencia de otros preceptos y ha sido igualmente reconocido en la doctrina de esta Dirección General: la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones en atención a la finalidad con la que se realizan"*.

De acuerdo con este conjunto de consideraciones cabe concluir que, a la hora de establecer el gravamen de las prestaciones de servicios, ha de valorarse la finalidad con la que se realiza la operación, así como si la misma se orienta a necesidades privadas del empresario o personal de la empresa o si, por el contrario, tiene lugar dentro del ámbito estrictamente empresarial.

El requisito de que para que una determinada prestación gratuita de servicios se asimile a un autoconsumo de servicios es necesario que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de la actividad empresarial o profe-

²⁴ Esta misma interpretación fue posteriormente reiterada por el TJUE en su Sentencia de 11 de septiembre de 2003 (Asunto C-155/01).

sional constituye una exigencia que se halla presente en la norma comunitaria, la cual somete a tributación las citadas operaciones únicamente cuando las mismas se efectúan para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa. En consecuencia, cuando las referidas operaciones, realizadas a título gratuito, son llevadas a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe concluir que las mismas no están sujetas al tributo.

Como seguramente se recordará, con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 36/2006 eran autoconsumos las restantes prestaciones de servicios no citadas en los números precedentes y efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, sin realizarse en cambio alusión alguna a que dichas prestaciones se realizasen para fines propios o ajenos a dicha actividad económica. Significaba ello que la prestación gratuita de un servicio representaba una especie de "opción" a favor del contribuyente.

De una parte el art. 7 de la Ley 37/1992 declara, siguiendo el criterio establecido por la normativa comunitaria, la no sujeción al IVA de las operaciones de autoconsumo siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones. Y, de otra, la jurisprudencia del TJUE ha venido subrayando que siempre que no se haya atribuido total o parcialmente el derecho a deducir el IVA soportado no existe autoconsumo gravable.²⁵

Dada esta situación el empresario o profesional que efectuaba la prestación gratuita

²⁵ Así lo señaló el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, entre otras, en su Sentencia de 8 de marzo de 2001 (Asunto C-415/98).

de un servicio podía optar por no deducir el IVA soportado y considerar que no existía autoconsumo, o bien podía preferir deducir dicho IVA soportado, tributando por el concepto de autoconsumo de servicios en el instante en que se efectuase la correspondiente autoliquidación.

¿Resultaba compatible esta especie de "opción" con el régimen comunitario de gravamen de las operaciones gratuitas, de conformidad con el cual sólo podían someterse a tributación en el IVA aquéllas que se efectuasen para fines que quedasen fuera del ámbito propio de la actividad empresarial o profesional? Parece claro que no. Y ello a pesar de la existencia de una jurisprudencia de carácter contradictorio que no contemplaba de manera expresa la aplicación de esta regla.²⁶

Así las cosas, lo que la Ley 36/2006 llevó a cabo fue clarificar que el autoconsumo de servicios gravado es únicamente aquel que se efectúa para fines ajenos al ámbito de la empresa. En cambio el denominado autoconsumo interno de servicios, esto es, el consistente en la prestación de servicios para el propio empresario o profesional que el sujeto pasivo desarrolla en el ejercicio de su actividad no queda sometido a gravamen, a pesar de que la antigua Sexta Directiva, en su art. 6.2.b) (actual art. 26.1.b de la Directiva 2006/112/CE) asignaba como indicamos a los Estados miembros la opción de someterlos a tributación. A través de la citada reforma dispuso por tanto el legislador la sujeción al Impuesto de las prestaciones de servicios gratuitas para fines ajenos a la actividad empresarial o profesional, modificándose el art. 12.3 de la LIVA.²⁷

²⁶ Así sucedía, por ejemplo, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2005, relativa a la prestación gratuita de servicios dentro de los contratos de abanderamiento de las estaciones de servicio de la empresa petrolífera Shell.

²⁷ Como ya hemos indicado, la finalidad perseguida no fue otra que adecuar la definición legal del

En definitiva, al amparo de esta reforma se persiguió adecuar la normativa nacional con la comunitaria, incorporándose de manera expresa al ordenamiento esta aproximación al hecho imponible. Cabe no obstante criticar la indeterminación que se deriva de la expresión "fines ajenos a su empresa", criterio que es el que, a la postre, termina por condicionar la sujeción o no de las operaciones. Todo ello sin perjuicio de la admisión que tiene lugar de operaciones realizadas a título gratuito, circunstancia que choca frontalmente con la existencia de ánimo de lucro que suele caracterizar el desarrollo de las actividades mercantiles. De cualquier manera constituye un hecho cierto que tanto nuestra normativa interna reguladora del IVA como la normativa comunitaria admiten la existencia de estas operaciones de carácter gratuito, configurándolas como aquéllas en relación con las cuales no existe una contraprestación específica susceptible de ser imputada.

III. LA SUJECCIÓN A IVA DE ENTIDADES QUE REALIZAN ACTIVIDADES CON PRECIO Y GRATUITAMENTE: LA REALIZACIÓN ESPORÁDICA DE OPERACIONES CON CONTRAPRESTACIÓN.

Tal y como hemos precisado con anterioridad, declara el art. 5.uno.a) de la LIVA que "*no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente (relativa a las sociedades mercantiles)*".²⁸

autoconsumo a la normativa comunitaria y, concretamente, a lo dispuesto en la antigua Sexta Directiva 77/388/CEE.

²⁸ Recuérdese a este respecto que la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, añadió un nuevo apartado cuarto al art. 5 de la LIVA con la siguiente redacción: "Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los articu-

Ahora bien, ¿En qué situación se encuentran las entidades sin ánimo de lucro cuando, junto con las actividades gratuitas, desarrollan también operaciones por las que, con carácter ocasional, cobran un precio? ¿Y qué sucede en aquellos casos en los que las citadas entidades ejercen otras actividades empresariales por las que se cobra un precio, ya sean coincidentes con el fin fundacional o ajenas a éste pero constituyendo el medio de conseguir los ingresos necesarios para financiar los fines fundacionales?

Refiriéndonos en primer lugar a la posibilidad de que se realicen operaciones ocasionalmente onerosas, debe procederse a valorar si dichas actividades van a suponer o no que al ente no lucrativo se le deba considerar como sujeto pasivo del Impuesto.

A este respecto conviene tener presente que, a pesar de que no se cobre un precio en el desarrollo de las actividades empresariales que la entidad realice, ello no obsta para que puedan concurrir el resto de los elementos exigidos por la normativa al efecto de poder ser considerado como empresario, realizando de manera habitual una actividad

los 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española."

Dicho precepto encuentra su fundamento en el art. 43 de la Directiva 2006/112/CE, modificado por el art. 2.1) de la Directiva 2008/8/CE. A este respecto conviene recordar que la legislación nacional distingue entre empresarios o profesionales y sujetos pasivos, mientras que la Directiva habla de sujetos pasivos y deudores del Impuesto, respectivamente, por lo que con motivo de la incorporación de dicho precepto comunitario se estimó conveniente modificar el art. 5 en lugar del artículo 84 de la Ley.

económica. De este modo, el hecho de realizar una operación, aunque sea ocasional, podría determinar la consideración de la entidad como sujeto pasivo del IVA a todos los efectos.

A priori del tenor literal del citado art. 5.uno.a) párrafo segundo de la Ley 37/1992 parece desprenderse que, a excepción de lo que sucede con las sociedades mercantiles que, salvo prueba en contrario, adquieren la consideración de empresarios o profesionales²⁹, en el caso de personas físicas o entidades sin fines lucrativos no tendrán esa consideración si sólo realizan operaciones sin contraprestación.

Por otra parte, señalaba el art. 4.1 de la antigua Sexta Directiva del Consejo en materia de IVA (actual art. 9.1.párrafo primero de la Directiva 2006/112/CE) que “*Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualesquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el número 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de la actividad*”. Y, en el número segundo del citado precepto (actual art. 9.1.párrafo segundo de la Directiva 2006/112/CE) se precisaba que “*Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica cualquier operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo*”.

Nótese que son varias las características que cabe extraer del concepto de actividad económica que empleaba la antigua Sexta

Directiva. En primer lugar, ha de tratarse de una actividad independiente, quedando en consecuencia excluidas de gravamen las prestaciones de servicios realizadas en el marco de una relación de dependencia laboral o de cualquier otra relación jurídica susceptible de originar vínculos de subordinación. En segundo término, no son tomados en consideración los fines con arreglo a los cuales se desarrolla la actividad económica de manera tal que, incluso en aquellos casos en los que lo que se persigue es la obtención de fondos necesarios para la financiación de actividades de interés general, estaremos en presencia de actividades económicas, a pesar de que no exista ánimo de lucro en la persona que desarrolla la actividad. Ha de tratarse además de una actividad, no siendo suficiente con la existencia de una operación aislada. Ahora bien, se asimila al concepto de “actividad” aquella explotación de un bien llevada a cabo de forma duradera en el tiempo, no exigiéndose de manera expresa el requisito de habitualidad, a pesar de que el mismo se halla implícito bajo el concepto de actividad. Finalmente, es independiente de los resultados susceptibles de generarse, los cuales podrían ser incluso negativos.

Parece claro por tanto que el concepto de actividad económica susceptible de deducirse de la antigua Sexta Directiva supone la necesidad de realizar varios actos onerosos y no solamente uno de cara a producirse la sujeción al IVA. No obstante, precisaba el apartado tercero de este art. 4 de la Sexta Directiva (actual art. 12.1.letra a) de la Directiva 2006/112/CE) que “*Los Estados miembros estarán facultados para considerar también sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2º y, en especial, alguna de las operaciones siguientes*”, refiriéndose el legislador comunitario a las entregas de edificaciones y terrenos edificables. Tal y como ha señalado la generalidad de la doctrina, es a este apartado 3º al que se acogió nuestro legislador

²⁹ Como ya hemos indicado, así quedó establecido tras la modificación operada en el art. 5.uno de la LIVA por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

cuento, a través de una interpretación *a sensu contrario*, califica en el art. 5.uno.a) de la LIVA como empresario o profesional a cualquier persona por el simple hecho de realizar una operación gravada.³⁰

En nuestra opinión el término "exclusivamente", que emplea el art. 5.Uno.a) de la LIVA, debe ser puesto en relación con la importancia relativa de la operación que se realice. Así las cosas, cuando el importe de la misma resulte "insignificante" o bien la ocasionalidad sea manifiesta, no habría de considerarse sujeto pasivo a la entidad sin ánimo de lucro.

A mayor abundamiento cabe señalar que el término "insignificante" era el empleado por la antigua Sexta Directiva en materia de IVA a los efectos de precisar la no sujeción de ciertas actividades realizadas por los Entes Públicos que, si bien resultan sujetas, debido a su poca importancia no se las considera sujetos pasivos del Impuesto (art. 4.5 LIVA). Incluso, en relación con el término "ocasionalidad", señala el art. 5.uno.c) de la LIVA que "*Serán sujetos pasivos quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo*".

Tal y como ha puesto de manifiesto ZURDO RUIZ-AYUCAR³¹, "*el carácter de la ocasionalidad ha de ser referido más al ámbito de lo empresarial y profesional que al de la operación en sí misma*". En consecuencia una operación ocasional de un empresario se encuentra naturalmente sujeta al impuesto.

³⁰ En efecto, se trata de un precepto que no infringe lo dispuesto en la antigua Sexta Directiva, a pesar de que una aplicación literal del mismo pudiese conducir a unos resultados carentes de sentido.

³¹ ZURDO RUIZ-AYUCAR, I., *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al Real Decreto 1624/1992)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993, pág. 55.

Cuestión distinta es la de si ello debe producirse igualmente cuando el acto ocasional es realizado fuera del ámbito natural de la explotación o por quien no tiene la consideración de sujeto pasivo.

Téngase presente que, en caso contrario, los efectos podrían llegar a ser desproporcionados, en tanto en cuanto la actividad gratuita pasaría a considerarse como una actividad sujeta que habría de tributar por el concepto de autoconsumo, quedando determinada la base imponible por el precio de coste mientras no se acogiese a alguna de las exenciones previstas en el art. 20.Uno de la LIVA.

¿Y qué sucedería en aquellos casos en los que la concreta actividad fundacional no estuviera recogida en el ámbito de aplicación de las exenciones? Pensemos por ejemplo en el caso de una actividad de carácter social consistente en la entrega de bienes y que no se halla, en principio, exenta. En este supuesto adquirir la condición de sujeto pasivo supondría la obligación de tributar por el IVA en concepto de autoconsumo sobre una base que vendría determinada por el coste de la actividad (integrado por todos los gastos de la misma). ¿No quedaría entonces el sujeto colocado en una situación más perjudicial, a pesar de realizar una actividad gratuita de carácter social, que la que se produciría si no detentara la condición de sujeto pasivo del Impuesto? Parece claro que así es, ya que el IVA que habría de soportar sería mucho mayor.

Una situación distinta se produciría en aquellos supuestos en los que la entidad realizará ciertas actividades gratuitamente y otras por las que cobrará un precio. Porque, en este caso, lo que habría que analizar es si la entidad puede ser sujeto pasivo por una de las actividades, aquella por la que se cobra precio, no quedando sujeto por la otra, la gratuita. En caso contrario, si fuese considerado como sujeto pasivo a todos los efectos y

no pudiera acogerse a alguna de las exenciones reguladas en el art. 20.Uno de la Ley 37/1992, terminaría devengándose el IVA en todas las operaciones gratuitas por el concepto de autoconsumo, situación ciertamente perjudicial para la entidad sin ánimo de lucro. Porque, si bien podría deducirse el IVA soportado por las compras y adquisiciones de servicios, no podría en cambio deducirse el IVA derivado del autoconsumo (integrado por el precio de coste), que con total seguridad resultará mayor que el IVA soportado, dado que en la base habrá que tomar en consideración el valor añadido aportado por la entidad.³²

Por otra parte, puede llegar a suceder que una entidad sin ánimo de lucro que realice una actividad sujeta por la que cobre un precio se halle exenta debido a la aplicación de un determinado precepto del art. 20.Uno de la LIVA. Y, en este caso, cabría la posibilidad de que la entidad en cuestión realizase una determinada operación ocasional fuera de su ámbito de exención.

Pues bien, dada esta situación, y partiendo de la base de que no se habrá deducido el IVA soportado, el hecho de gravar dichas operaciones podría dar lugar al surgimiento de un doble gravamen en caso de que las citadas actuaciones devengasen IVA. En efecto, la sujeción al Impuesto del bien afectado a una empresa que no hubiese originando el derecho a deducir en la cuota del mismo daría lugar a una doble imposición con-

traria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

En este sentido, si las citadas operaciones no amparadas por la exención son realizadas a título gratuito, quedarán no sujetas a IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7.7 de la Ley 37/1992, de conformidad con el cual dichas operaciones a título gratuito estarán no sujetas *"siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado"* con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones o, en su caso, con motivo de la recepción de los servicios.³³

Será necesario no obstante que se trate de un supuesto de autoconsumo de bienes, o bien que se produzcan prestaciones de servicios gratuitas respecto de las cuales la entidad se limite a prestar el mismo servicio que el recibido.

En suma, estimamos que habrá que ponderar el rigor del art. 5.uno.a) de la LIVA con el criterio de proporcionalidad, de manera que no se obligue a una fundación a tener que tributar por la totalidad de las prestaciones de servicios gratuitas que pudiera realizar por el simple hecho de que, puntualmente y con carácter ocasional, realice una entrega de un bien o una prestación de servicios con contraprestación.

Habrá que estar por tanto a la naturaleza y a la relevancia del bien transmitido, así como a la práctica de una ponderación cualitati-

³² Piénsese, por ejemplo, en el caso de una entidad que desarrolla una determinada actividad social gratuita no exenta y que tiene, como una de sus fuentes de financiación, un contrato de patrocinio publicitario con una empresa (sujeto como es sabido a IVA), por el que la entidad se compromete a difundir productos de la citada empresa a cambio de la ayuda económica. En dicho caso, si la entidad en cuestión fuese considerada como sujeto pasivo del Impuesto por todas las actividades, las actuaciones gratuitas tributarían por autoconsumo.

³³ Así sucedería, por ejemplo, tratándose de una entidad de carácter humanitario que alquilara bienes inmuebles a una empresa por los que soportaren un IVA que no resultase posible deducir; en el supuesto de que dichos bienes fuesen posteriormente cedidos a título gratuito a sus beneficiarios, la entidad no estaría incurriendo en un autoconsumo gravable.

va, no existiendo ningún porcentaje válido a este respecto susceptible de ser aplicable de la operación realizada en relación con el resto de las actividades gratuitas llevadas a cabo por la fundación al objeto de considerar si realmente la realización de dicha operación onerosa origina los efectos del art. 5.uno.a) de la Ley 37/1992.³⁴

³⁴ Téngase presente, además, que dicho principio de proporcionalidad resultó acogido por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo en su art. 7.12º, de cara a excluir de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades a los resultados de las explotaciones económicas de escasa relevancia. Ha de precisarse no obstante que el límite cuantitativo aplicable en dicha Ley se refiere únicamente a la exención en el IS, no siendo trasladable a la no sujeción del IVA, de manera que únicamente podría adoptarse como criterio interpretativo.

R eferencias

CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2011.9.7.1 Domicilio fiscal. IRPF e IVA.

HECHOS PLANTEADOS

El 4 de agosto de 2011, (Nombre y Apellidos), con N.I.F. 00.000.000 y domicilio en Logroño, presentó una consulta tributaria a la Dirección General de Tributos, en la que plantea si debe tributar ante la Diputación Foral de Álava o ante los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Logroño.

Según manifiesta en su escrito de consulta, el contribuyente tiene su domicilio habitual en Logroño (La Rioja), vivienda por la que se aplica la deducción por inversión en vivienda habitual. Sin embargo, ejerce una actividad por cuenta propia (conducción de taxi) en la provincia de Álava, determinando sus rendimientos por el método de estimación objetiva del IRPF y aplicando el régimen simplificado de IVA.

A tenor de las circunstancias citadas, según indica el consultante en su escrito, órganos pertenecientes a la Diputación Foral le han indicado que debe tributar en dicho Territorio Histórico.

CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante desea conocer:

1. Ante qué Hacienda, común o foral, debe tributar.

2. Si, en caso de tributar a la Hacienda Foral, puede seguir deduciendo las cantidades abonadas en concepto de inversión en su vivienda habitual de Logroño.

CONTESTACIÓN

1. Competencia para la exacción del impuesto.

1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Concierto Económico) establece que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma y que su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

De acuerdo con este precepto, la residencia habitual es el punto de conexión que determina a qué Administración debe tributar el sujeto pasivo.

A estos efectos, el artículo 43 del Concierto Económico, en su apartado Uno, dispone lo siguiente:

"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 numero de días del periodo 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 aquellos.

Para determinar el periodo 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 el 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."

De acuerdo con lo anterior, la residencia habitual en uno u otro territorio viene determinada por el número de días que permanezca en cada uno de ellos, teniendo en cuenta, a efectos de realizar el cómputo, las dos reglas siguientes:

- Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.
- Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece allí donde radique su vivienda habitual.

En caso de que el consultante permanezca en territorio común un mayor número de días del periodo impositivo (el año, salvo fallecimiento), deberá tributar por el IRPF a dicho territorio, presentando la correspondiente declaración del impuesto en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Logroño. En caso contrario, deberá tributar por el IRPF al territorio foral de Álava.

El consultante manifiesta en su escrito que su domicilio habitual se encuentra en Logroño. Si eso significa que permanece un mayor número de días del periodo impositivo en Logroño, su residencia habitual estará situada en territorio común, jugando a favor el hecho de que se presume que el sujeto permanece allí donde radica su vivienda habitual que, según manifiesta, se encuentra en Logroño.

El hecho de que el sujeto pasivo ejerza una actividad económica en territorio foral no obsta para que su residencia habitual pueda radicar en territorio común, pues los criterios que se enumeran en el artículo 43.Uno del Concierto Económico se aplican de forma sucesiva, de forma que en primer lugar se ha de considerar el territorio de mayor número de días de permanencia. Sólo si fuera imposible probar en que territorio permanece mayor número de días del año se pasaría al criterio del "principal centro de intereses".

En definitiva, desde el punto de vista tributario el ejercicio de una actividad profesional en Álava es compatible con el hecho de tener residencia habitual en Logroño, lo que dependerá de que el sujeto permanezca en Logroño un mayor número de días del período impositivo.

1.2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 27.Uno del Concierto Económico establece lo siguiente:

"La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal este situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal este situado en el País Vasco."

Partiendo de que el consultante tiene un volumen de operaciones inferior a 7 millones de euros, ya que se ha acogido al régimen simplificado del IVA, la tributación por este impuesto corresponde al territorio donde radique su residencia habitual, ya que según el artículo 43.Cuarto del Concierto las perso-

nas físicas se entenderán domiciliadas fiscalmente en el territorio donde radique su residencia habitual.

Por consiguiente, si la residencia habitual del consultante se encuentra en territorio común, se le considera domiciliado fiscalmente en dicho territorio, por lo que, al no superar el volumen de operaciones de 7 millones de euros, deberá cumplir con sus obligaciones tributarias por IVA únicamente en territorio común, concretamente en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Logroño.

2. Aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual.

La aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual se regirá por la normativa de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art.68), o de la normativa alavesa del IRPF, en función de donde radique la residencia habitual del consultante, según los criterios señalados en el apartado anterior.

Según cual de las dos normativas, foral o común, resulte aplicable, habrá que atender a los requisitos señalados en cada una de ellas para concluir si procede o no la deducción por inversión en vivienda habitual.

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Resolución R 18/2011 Expediente 9/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de julio de 2011

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto de competencias planteado por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado en lo que se refiere a la determinación del domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 S.L. (CIF -----) y de la sociedad ENTIDAD 2 S.A. (CIF -----), absorbida por la primera, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio de 2001 que se tramita por esta Junta Arbitral con el número de expediente 9/2008.

I.- ANTECEDENTES

1. Reiteramos, en primer lugar, los antecedentes de la anterior resolución de la Junta Arbitral dictada en este conflicto, que se transcriben a continuación:

1. El presente conflicto de competencias tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral el 14 de marzo de 2008, mediante escrito firmado por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, donde literalmente señala que "Constituida la Junta Arbitral del Con-

cierto Económico el 30 de julio de 2007 y a efectos de lo dispuesto en el artículo 65 y siguientes del vigente Concierto Económico (...) se remiten adjuntos los expedientes relativos a los conflictos planteados con anterioridad a dicha constitución por la Hacienda Foral de Bizkaia", entre los que se encuentra el relativo a ENTIDAD 1 S.L. (abreviatura que utilizaremos para designar en adelante a la sociedad en cuestión).

2. La Diputación Foral de Bizkaia (en concreto, el Director General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas) requirió de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) mediante escrito dirigido a la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco de 27 de mayo de 2005, fundando el mismo en que la competencia correspondía a Bizkaia toda vez que el domicilio fiscal de la sociedad radicaba en dicho territorio histórico y su volumen de operaciones en el año anterior era inferior a 500 millones de pesetas.

Dicho requerimiento no fue atendido por ésta, lo que motivó que el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante escrito de 21 de noviembre de 2005 (con fecha de salida de 29 del mismo mes) dirigido a la Dirección General de Financiación Territorial del Ministerio de Economía y Hacienda suscitase formalmente conflicto de competencias al amparo del artículo 66.Uno.b) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, por conside-

- rar que la Administración competente para realizar actuaciones inspectoras era la Hacienda Foral de Bizkaia y no la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, solicitando que se adoptasen todas las medidas dirigidas a llevar a efecto la paralización de actuaciones, de conformidad con el artículo 66.Dos del Concierto Económico.
3. La sociedad ENTIDAD 2 SA se constituyó el 10 de noviembre de 1988, siendo su principal objeto social la actividad hotelera y hostelera (la cafetería-restaurante) dado que la accionista principal aportó un hotel - que constituía su principal activo, con un valor neto contable de 162.000.000 de pesetas- realizando la explotación del mismo hasta finales de octubre de 2001; el 1 de octubre de dicho año presenta ante la Delegación de la AEAT de Cantabria solicitud de cese en su actividad hotelera, realizando sus últimas ventas en octubre de dicho año. El día 4 de octubre de 2001 presenta en el Registro Mercantil de Cantabria solicitud de cierre de inscripciones registrales por traslado del domicilio social a la calle AAA, xx, de Bilbao; por su parte, el cambio de domicilio social se inscribe el 10 de octubre de 2001 en el Registro Mercantil de Bizkaia. Posteriormente presenta declaración censal de cambio de domicilio fiscal en la Diputación Foral de Bizkaia el 15 de noviembre de 2001; por su parte, presenta igual declaración censal en la AEAT de Bizkaia el mismo día, si bien en este punto hay una notoria y reiterada confusión entre esta fecha y el 6 de agosto de 2002, confusión que se inicia en el documento de la AEAT donde se accede al cambio de domicilio y que se extiende a los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, pasando por las alegaciones de la propia AEAT. Si bien de la documentación remitida por ésta (ver antecedente 12) parece desprenderse que la fecha correcta es 15 de noviembre de 2001, lo cual es relevante, porque la fecha errónea provoca conclusiones equivocadas en los acuerdos del TEAR del País Vasco y en la propia AEAT.
4. La sociedad ENTIDAD 1 S.L. se constituyó el 13 de marzo de 1999, con domicilio social y fiscal en Lejona (Bizkaia) por dos arquitectos, siendo su objeto social la prestación de servicios de arquitectura. La sociedad permanece inactiva desde su constitución hasta el 6 de agosto de 2001 fecha en la que se adquieren la totalidad de las participaciones de ENTIDAD 1 S.L. por tres personas físicas residentes en Santander; el mismo día y con número de protocolo notarial correlativo se procede a la modificación del objeto social de ENTIDAD 1 S.L. que pasa a ser de actividades de "hostelería, promoción y construcción de edificaciones y obras y servicios de asesoramiento y gestión inmobiliaria"; igualmente se procede al nombramiento de dos administradores solidarios y a modificar el domicilio social desde Lejona a la calle AAA xx de Bilbao.
- El mismo día 6 de agosto se protocoliza la adquisición, por parte de ENTIDAD 1 S.L. de la totalidad de las acciones de ENTIDAD 2 SA a los socios fundadores de la entidad, con una serie de condiciones resolutorias, y por un precio de 1.321.008.000 pesetas.
5. El 19 de noviembre de 2001 se protocolizan notarialmente los acuerdos de fusión por absorción de las sociedades ENTIDAD 1 S.L. y ENTIDAD 2 SA, en un proceso de fusión impropia, ya que las acciones de ésta última pertenecían al 100% a ENTIDAD 1 S.L. desde el 6 de agosto de dicho año. Se señala que las operaciones realizadas por la absorbida se consideran realizadas por la absorbente desde el 1 de octubre de 2001, formulándose el correspondiente balance de fusión, contabilizándose como mayor valor del inmueble adquirido la

diferencia de la fusión, es decir, la diferencia entre valor contable de los bienes y derechos de la absorbida (fundamentalmente el Hotel) y el importe contabilizado por ENTIDAD 1 S.L. como precio de adquisición de la participación en la sociedad absorbida.

Al mismo tiempo la absorbente incorpora a su contabilidad bases imponibles negativas pendientes de compensación de la absorbida al inicio del período impositivo 2001, parte de las cuales son objeto de compensación por ENTIDAD 1 S.L.; los efectos de la fusión tienen lugar el 28 de noviembre de 2001, fecha de inscripción en el Registro Mercantil de Bizkaia de la correspondiente escritura pública; no obstante, con anterioridad -el 19 de noviembre- ENTIDAD 1 S.L. y ENTIDAD 2 S.A. comunican a la Diputación Foral de Bizkaia su acogimiento al régimen especial de fusiones previsto en la normativa tributaria y, en concreto, en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 3/1996 de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia. Por su parte, dentro del principio de colaboración entre ambas Administraciones, la Diputación Foral de Bizkaia comunica a la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dicha intención con casi ocho meses de retraso -en concreto, el 12 de julio de 2002- (págs. 458 y 459 de la documentación remitida por la AEAT, junto con las alegaciones, ver antecedente 12) El 3 de diciembre de 2001 ENTIDAD 1 S.L. vende a Entidad 3 S.A. (CIF A-39075957) el inmueble (el hotel) adquirido por la absorción de ENTIDAD 2 S.A. por un importe de 1.497.600.000 pesetas.

Por su parte ENTIDAD 1 S.L. presenta autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en la Diputación Foral de Bizkaia así como del cuarto trimestre del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ingresando

en dicha Diputación el resultado de la liquidación.

ENTIDAD 2 SA, por su parte, presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (2001) el 6 de junio de 2002 y declaración complementaria el 10 de julio de dicho año, según consta en las certificaciones expedidas por la Diputación Foral de Bizkaia.

Lógicamente estas declaraciones abarcan un período impositivo de 1 de enero a 30 de septiembre de 2001.

6. El día 24 de mayo de 2002 (de ahí que sea insostenible o un error pretender que la declaración de cambio de domicilio se efectuó el 6 de agosto de 2002) un agente tributario de la AEAT notifica a ENTIDAD 2 S.A. el inicio de actuaciones de comprobación e investigación dirigidas a verificar el cumplimiento de la declaración censal de cambio de domicilio, advirtiendo que las actuaciones inspectoras tendrían carácter parcial; dichas actuaciones se llevaron a cabo en la oficina de ENTIDAD 1 S.L. (cabe recordar que ENTIDAD 2 S.A. había sido absorbida y, en consecuencia, extinguida su personalidad jurídica). En la diligencia de constancia de hechos de 11 de julio de 2002, se afirma por el compareciente que "actualmente se encuentra disuelta, sin liquidación, como consecuencia de la fusión por absorción por su único accionista, ENTIDAD 1 S.L. ..." El día 20 de septiembre de 2002 se emite informe por el Inspector Jefe de la Unidad Regional de Inspección, dirigido a la Inspector Regional donde se propone que se acceda al cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 SA En este documento hay un error, que se extiende y se incorpora a las alegaciones de la AEAT y de la Diputación Foral de Bizkaia consistente en determinar la fecha del 6 de agosto de 2002 como día de presentación del modelo 037 de modificación de datos censa-

les. Error que se extiende al Acuerdo del TEAR de 28 de febrero de 2007 (asunto 48-754/05 y ac. 48/822/05) que veremos posteriormente. No obstante de la diligencia de 11 de julio se desprende que la fecha de presentación de la declaración de cambio de domicilio es de 15 de noviembre de 2001. En el informe de 20 de septiembre se hace constar lo siguiente "el señor (nombre y apellidos 2), en su calidad de representante de la sociedad ENTIDAD 1 S.L. manifestó en fecha 11 de julio de 2002, que el inmueble referido se corresponde con un hotel que al día de la fecha se encuentra vacío, sin actividad como tal hotel, careciendo de trabajadores desde noviembre de 2001". Pues bien, en la diligencia citada no aparece esa manifestación.

7. Con anterioridad al planteamiento del conflicto, la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco inició actuaciones inspectoras por comunicación notificada a ENTIDAD 1 S.L. el 21 de marzo de 2003; estas actuaciones inspectoras traen causa de la autorización de 10 de diciembre de 2002 del Director del Departamento de Inspección de la AEAT a una inspectora de la Delegación de Cantabria de la AEAT para que desarrollase actuaciones inspectoras en el ámbito de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco con objeto de regularizar la situación tributaria de ENTIDAD 1 S.L., debiendo tener en cuenta que el procedimiento se inicia tanto a dicha sociedad en sí misma como también contra la misma en su condición de sucesora universal de ENTIDAD 2 SA La tramitación del procedimiento inspector es bastante prolífica, pero puede condensarse en los siguientes hechos:

a) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades (2001) de fecha 2 de diciembre de 2004 y acuerdo de liquidación de 16 de junio de 2005, practicado por la Dependencia Re-

gional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco por un importe de 2.956.954 euros (cuota más intereses) y sanción de 1.963.985 euros (que se trató de forma independiente) por la comisión de infracción grave. Tanto el acta (A02-70937703) como la liquidación le fueron dirigidas a ENTIDAD 1 S.L. como sucesora de ENTIDAD 2 SA Frente a dicha liquidación se interpuso recurso de reposición, el 27 de julio de 2005, que fue desestimado mediante resolución de 7 de octubre de 2005. Contra esta resolución desestimatoria se interpuso reclamación económico-administrativa el 4 de noviembre de 2005 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) del País Vasco, desestimada mediante acuerdo de 28 de febrero de 2007.

Frente a dicha resolución -que se pronuncia sobre el fondo del asunto declarando la competencia estatal para la inspección y liquidación del Impuesto sobre Sociedades- se interpuso recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el 13 de abril de 2007; posteriormente el 14 de mayo de 2008 el TEAC acuerda suspender el trámite de la reclamación dado el planteamiento de un conflicto de competencias ante esta Junta Arbitral, con invocación expresa del art. 66.º de la Ley del Concierto Económico, para justificar su decisión.

b) En cuanto al acuerdo de imposición de la sanción derivado de la anterior regularización y por el importe citado, el iter procedural seguido es similar; con alguna variación en las fechas, se interpone recurso de reposición -desestimado-, se interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco, el cual mediante

resolución de 28 de febrero de 2007, determina que la exacción del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto la potestad sancionadora conexa, corresponde al Estado El 13 de abril de 2007 se interpone recurso de alzada ante el TEAC quien mediante resolución de 14 de mayo de 2008 acuerda suspender la tramitación de la reclamación por idéntico motivo que el señalado anteriormente (planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral).

- c) Acta de disconformidad (A02-70947040) por el Impuesto sobre Sociedades (período impositivo 2001) de fecha 30 de diciembre de 2004 y acuerdo de liquidación de 12 de julio de 2005 practicado por la misma Dependencia y dirigidos a ENTIDAD 1 S.L. (en su calidad de tal y no como sucesora de ENTIDAD 2 SA) por acreditación improcedente de bases imponibles negativas, con minoración de las mismas en 334.485,39 euros más intereses e imposición de sanción por importe de 49.123,50 euros (con tramitación separada). Frente a dicha liquidación se interpuso el 12 de agosto de 2005 recurso de reposición que fue desestimado el 7 de octubre del mismo año; frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición se interpuso por ENTIDAD 1 S.L. reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco que fue desestimada mediante acuerdo de 28 de febrero de 2007.
- d) El acuerdo de imposición de la sanción (A5173429326) por importe de 49.123,50 euros dictado el 16 de junio de 2005 y notificado el 17 de junio de ese año fue recurrido en reposición el 16 de julio; dicho recurso de reposición fue desestimado el 7 de octubre de 2005; contra la desestimación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País

Vasco, que fue desestimada mediante resolución de 28 de febrero de 2007. Contra dicho acuerdo o resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, quien mediante providencia de 18 de junio de 2008 acuerda oír a las partes y al Ministerio Fiscal "sobre la causa de inadmisibilidad del recurso consistente en la incompetencia de jurisdicción por corresponder ésta a la Junta Arbitral". La Abogacía del Estado presenta escrito señalando la falta de competencia del citado Tribunal una vez constituida y en pleno funcionamiento esta Junta Arbitral; no obstante y a fecha de hoy no se tiene constancia de que el Tribunal Superior de Justicia se haya pronunciado sobre la excepción de inadmisibilidad planteada.

- e) Acta de disconformidad (A02-70937746) por el Impuesto sobre el Valor Añadido (ejercicio 2001) Y subsiguiente acuerdo de liquidación de fecha 16 de junio de 2005 practicados por la misma Dependencia y dirigidos a ENTIDAD 1 S.L. como sucesora de ENTIDAD 2 SA con resultado de cuota 0 euros. Frente a la liquidación se interpuso recurso de reposición el 14 de julio de 2005 que fue desestimado mediante resolución de 7 de octubre de 2005. Tras el agotamiento de la vía administrativa, se presentó recurso en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 2 de abril de 2007, recurso que pende, en la actualidad de resolución.
- f) Acta de disconformidad (A02-71043561) por el Impuesto sobre el Valor Añadido (ejercicio 2001) Y subsiguiente acuerdo de liquidación de fecha 6 de octubre de 2005, practicado por la reiterada Dependencia Regional de Ins-

- pección de la AEAT, dirigidos a ENTIDAD 1 S.L. con un resultado de la liquidación de ingreso por importe de 1.385.754,63 euros, considerándose que el importe ingresado en la Hacienda Foral de Bizkaia tiene el carácter de ingreso a cuenta de la liquidación girada. Tras el agotamiento de la vía administrativa, dicho acto administrativo fue impugnado en sede contenciosa ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 2 de abril de 2007, estando pendiente de resolución. No obstante, el propio Tribunal mediante providencia de 18 de junio de 2008 acuerda oír a las partes y al Ministerio Fiscal "sobre la causa de inadmisibilidad del recurso consistente en la incompetencia de jurisdicción por corresponder ésta a la Junta Arbitral". La Abogacía del Estado presenta escrito señalando la falta de competencia del citado Tribunal una vez constituida y en pleno funcionamiento esta Junta Arbitral; no obstante y a fecha de hoy no se tiene constancia de que el Tribunal Superior de Justicia se haya pronunciado sobre la excepción de inadmisibilidad planteada.
8. Aunque podría haberse subsumido en el punto 7.f) de los antecedentes, cabe resaltar que con fecha 9 de septiembre de 2008 la AEAT ha procedido a solicitar a la Hacienda Foral de Bizkaia el reintegro o remesa del IVA (2001) de ENTIDAD 1 S.L. derivado de la liquidación de 6 de octubre de 2005, no obstante la pendencia judicial y la existencia de conflicto ante la Junta Arbitral.
9. El 22 de mayo de 2008, el Presidente de la Junta Arbitral, conforme las previsiones del artículo 16.2 del Reglamento de la Junta Arbitral (en adelante, RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, notificó a la AEAT el planteamiento del conflicto, concediéndole el plazo de un mes para que formulase las alegaciones que tuviera por convenientes y proponiendo las pruebas y documentación que estime oportunas.
10. Con fecha 20 de junio de 2008 el Director General de la AEAT evaca las alegaciones y aporta la documentación que estima pertinente en defensa de sus derechos; procurando sistematizar las alegaciones se resumen en las siguientes:
- Centra el objeto del conflicto en la determinación de la Administración competente para la exacción y comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del IVA del año 2001 de ENTIDAD 1 S.L., considerando que el domicilio fiscal de la entidad, tanto por sí como en su condición de sucesora de ENTIDAD 2 S.A. se encuentra en territorio común y no en territorio vasco, explicando someramente los motivos por los que rechazó tácitamente el requerimiento de inhibición formulado por la Diputación Foral de Bizkaia
 - En segundo lugar, plantea como causa de inadmisión total, la extemporaneidad, en base a que el planteamiento del conflicto se produjo el 14 de marzo de 2008. Interpreta la AEAT que el planteamiento del conflicto debe producirse en el plazo de un mes previsto en el artº 13.1 del RJACE y que, ante la ausencia de un régimen transitorio regulador de los plazos de planteamiento de conflictos en supuestos en los que el expediente se ha iniciado con anterioridad a la constitución de la Junta Arbitral (como es el presente supuesto), considera, tras argumentaciones prolíjas que no vamos a enumerar en esta relación fáctica, que el día más favorable para computar el plazo de un mes señalado en el citado precepto es el 17 de enero de 2008 (día siguiente al de la publicación en el Boletín Oficial del Estado).

- tín Oficial del Estado del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral), de tal manera que el plazo de un mes debe contarse a partir de dicha fecha. En consecuencia estima que el conflicto se planteó extemporáneamente, ya que el dies a quo era el 17 de febrero de 2008.
- c) En tercer lugar señala que "abundando en la inadmisibilidad del presente conflicto se pone en conocimiento de esta Junta Arbitral que en la actualidad las actuaciones objeto del presente conflicto, han sido o están siendo revisadas en vía económico-administrativa y judicial ... ". (pag. 34), señalando la situación procesal en la que se encuentra cada una de las liquidaciones y/o actos administrativos recurridos.
- d) Los siguientes fundamentos de Derecho contenidos en su escrito se circunscriben a basar la competencia de la Administración tributaria estatal para comprobar, inspeccionar y liquidar al contribuyente afectado por los impuestos y períodos impositivos y/o ejercicios señalados en el preámbulo del presente acuerdo y que, en su caso, serán o no objeto de desarrollo en nuestros Fundamentos de Derecho, ya que afectan al fondo del conflicto, habiendo antes de determinar si procede o no entrar en el mismo por razones procesales.
11. De acuerdo con el artº 16.4 del RJACE, el día 22 de septiembre de 2008 el Presidente de la Junta Arbitral notificó la puesta de manifiesto del expediente a las Administraciones tributarias en conflicto así como al interesado, concediéndoles el plazo de un mes (a contar desde la fecha de recepción de la notificación) para formular las alegaciones que estimasen pertinentes.
12. Con fecha de registro de entrada en esta Junta Arbitral el 23 de octubre se presentan las alegaciones por parte de la Diputación Foral de Bizkaia (en concreto por el Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas) alegando, sucintamente, su competencia comprobatoria en base al incumplimiento por parte de la AEAT del artículo 43. Nueve del Concierto Económico de 2002, de tal manera que las actuaciones de la AEAT del País Vasco a partir de 2003 están viciadas ab origine de causa de nulidad de pleno derecho conforme el artº 62 de la Ley 30/1992, al prescindir totalmente del procedimiento legalmente establecido, provocando indefensión para la Diputación Foral de Bizkaia, la cual ha tenido que enterarse (sic) de las actuaciones de la AEAT por las informaciones facilitadas por el obligado tributario, no siendo en consecuencia posible determinar si éste tenía o no su domicilio en dicho territorio foral o en territorio común, dada la falta de comunicación del cambio de domicilio por parte de la Agencia estatal. Junto a ello y como segundo motivo alega que la vía judicial se ha planteado a partir del 2 de abril de 2007, con posterioridad al planteamiento del conflicto por parte de la citada Diputación, resultando por tanto, improcedente, oponer el artº 9 del RJACE y debiendo, en consecuencia, abstenerse el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de conocer del asunto en base a los artículos 65 y siguientes de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico. En cuanto a las actuaciones en vía económico-administrativa recuerda que el TEAC ha acordado suspender las actuaciones hasta tanto no se resuelva el conflicto de competencias planteado ante esta Junta Arbitral.
13. Con fecha de 27 de octubre de 2008 tiene entrada en esta Junta Arbitral escrito firmado por el administrador de ENTIDAD 1 S.L. donde realiza las alegaciones en de-

fensa de su derecho. Tras una enumeración exhaustiva de hechos, en ocasiones irrelevantes para el fondo de este asunto, expone las motivaciones económicas para llevar a cabo la operación (lo cual también es irrelevante para la formación del juicio de esta Junta Arbitral, ya que ésta sólo dirime la Administración competente para el ejercicio de las facultades de comprobación, inspección y liquidación en función del domicilio fiscal), solicita la admisión del conflicto, que se declara expresamente que la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del IVA corresponden a la Diputación Foral de Bizkaia, tanto en el caso de ENTIDAD 2 S.A. como en el de su sucesora ENTIDAD 1 S.L., y se rechacen las pretensiones de la AEAT.

14. Por último, el 29 de octubre de 2008 tiene entrada en esta Junta Arbitral el escrito del Director General de la AEAT donde da por reproducidos los hechos y fundamentos de Derecho a los que hizo referencia la Agencia en el escrito de 20 de junio de 2008 (véase antecedente 12) y enumera las variaciones que en la situación procesal de los actos administrativos dictados por la AEAT se han producido y que han derivado en la suspensión de reclamaciones en los recursos de alzada planteados ante el TEAC en algún caso mientras que en otros han desembocado en la presentación de recursos contenciosos-administrativos, explicando la situación de pendencia judicial en que se encuentran, al tiempo que informa (cosa que no había hecho en su primer escrito) de los acuerdos de declaración de responsabilidad solidaria dictados por la Dependencia Regional de Recaudación del País Vasco. Solicita, la inadmisión del conflicto por inexistencia de un escrito de planteamiento del mismo, así como por extemporaneidad del mismo, reproduciendo las alegaciones del escrito de 20 de junio de 2008; con carácter subsidiario que se rechace

la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia declarando que la exacción tanto del Impuesto sobre Sociedades como del IVA respecto del obligado tributario ENTIDAD 1 S.L., tanto por sí como en su calidad de sucesor de ENTIDAD 2, en el año 2001, corresponde al Estado a través de la AEAT; y, más en concreto, especifica que la autoliquidación del cuarto trimestre de 2001 presentada e ingresada en la Diputación Foral de Bizkaia constituye un ingreso indebido, dada la competencia estatal extensible a todo el año 2001 y no sólo a los tres primeros trimestres.

2. La Junta Arbitral dictó en el presente conflicto la resolución R 3/2009, de 28 de enero de 2009, en cuyos Fundamentos de Derecho 3 y siguientes examinamos detenidamente las alegaciones de las partes e interesados en el procedimiento acerca de las consecuencias que para éste se derivaban del párrafo segundo del Reglamento de la Junta Arbitral, según el cual "[e]n ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia". Como conclusión de este análisis mantuvimos en el Fundamento de Derecho 9 que "procede suspender la tramitación del conflicto seguido ante esta Junta Arbitral teniendo en cuenta la pendencia judicial que resulta de las siguientes consideraciones:

- a) En el caso del IVA 2001 hay pendencia ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de tal manera que no procede entrar en el fondo del asunto, sino declarar la suspensión, tanto en relación con las actas de disconformidad y liquidaciones giradas a ENTIDAD 1 S.L. por sí misma, como a la citada sociedad como sucesora de ENTIDAD 2 SA
- b) En el caso del Impuesto sobre Sociedades, la pendencia judicial resulta de la existencia de un recurso contencio-

so-administrativo contra el acuerdo de imposición de sanción por compensación de bases imponibles negativas interpuerto ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, ya que sólo si la AEAT fuera competente para la ejecución del Impuesto sobre Sociedades sería competente para la imposición de sanciones por la comisión de infracciones en este impuesto".

Con este fundamento la Junta Arbitral adoptó el siguiente acuerdo:

"Suspender, hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral, la resolución del expediente 9/2008".

3. El 15 de diciembre de 2009 tuvo entrada en la Junta Arbitral un escrito del Delegado Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco fechado el día anterior en el que comunica a esta Junta que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó autos, de los que acompaña copia, mediante los que acuerda "suspender los autos hasta que la Junta Arbitral resuelva el conflicto de competencias que afecta al recurso".

Dichos autos son los siguientes:

- Auto de 17 de octubre de 2008, dictado en el recurso 606/07, contra acuerdo de 28-02-07 del TEAR del País Vasco desestimatorio de la reclamación contra acuerdo de liquidación en concepto de IVA, ejercicio 2001.
- Auto de 15 de enero de 2009, dictado en el recurso 607/07, contra acuerdo de 28-02-07 del TEAR del País Vasco denegando la solicitud efectuada por la recurrente en la pieza separada de suspensión del expediente 46-754/05.
- Auto de 23 de enero de 2009, dictado en el recurso 608/07, contra acuerdo de

28-02-07 del TEAR del País Vasco contra acuerdo de imposición de sanción dictada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001.

El Delegado Especial de la Agencia en el País Vasco expone que "(entendemos que, con los mencionados autos del TSJPV desaparece el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral".

II.-FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Los Autos del TSJPV mencionados en el Antecedente 3 ponen fin transitoriamente a la pendencia judicial de los respectivos procesos contencioso-administrativos. Por otra parte, esta Junta Arbitral no tiene noticia de que se encuentren sub judice otras controversias en las que se susciten cuestiones que el presente conflicto somete al conocimiento de esta Junta Arbitral. En consecuencia, a la vista de dichos Autos y de la manifestación hecha por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco, procede reanudar la tramitación de este conflicto.

2. Antes de entrar a examinar el fondo del conflicto, es conveniente reiterar la posición adoptada por la Junta en la anterior resolución R 3/2009, dictada el 28 de enero de 2009 en el expediente 9/2008 relativo al presente conflicto, acerca de las otras cuestiones preliminares -distintas de la pendencia judicial-suscitadas por la AEAT, a saber, la falta de planteamiento en forma del conflicto por la Diputación Foral de Bizkaia y la extemporaneidad de este planteamiento. Damos por reproducidos aquí los razonamientos en los que nos fundamos en la citada resolución para rechazar ambas alegaciones. En cuanto a la segunda (la extemporaneidad) cabe añadir que la posición de la Junta Arbitral ha sido sancionada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 22 de Abril de 2010, recurso número 0147/2009, y 13 de abril de 2011, recurso número 540/2008. La

segunda de ellas cita a la anterior y afirma que comparte "el criterio que viene manteniendo la Junta Arbitral respecto a los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución, al no tratarse, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podía ser aplicable el plazo de un mes establecido en el Reglamento, sino de conflictos surgidos con anterioridad, como ocurre en este caso ...". Esta cuestión está, pues, totalmente zanjada.

3. La cuestión de fondo objeto del conflicto consiste en determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001, a cargo del ENTIDAD 1, tanto considerada en sí misma como en su calidad de sucesora por absorción de ENTIDAD 2.

4. El escrito del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 20 de octubre de 2008, titulado "informe de alegaciones", presentado en el trámite de puesta de manifiesto del expediente como alegaciones por el Departamento de Hacienda y Finanzas de esa institución foral, expone (págs. 13 y sigs.) que ENTIDAD 2 tenía su domicilio fiscal en Santander hasta que en fecha 1 de octubre de 2001 eleva a público el cambio de domicilio fiscal a Vizcaya; que el cambio de domicilio se comunica a las dos Administraciones y se inicia el 24 de mayo de 2002 un procedimiento de comprobación de dicho cambio; que el 20 de septiembre de 2002 la Administración del Estado accede al cambio de domicilio.

Argumenta la Diputación Foral de Bizkaia que si la Administración del Estado con el conocimiento de nuevos hechos y la obtención de nuevas pruebas entiende que el domicilio no ha sido cambiado efectivamente, debería haber actuado de acuerdo con el artículo 43. Nueve del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, vigente a partir de 2002. Invoca también la institución foral a

mayor abundamiento el procedimiento de cambio de domicilio fiscal regulado en los artículos 148 y siguientes del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, que entró en vigor el 1 de enero de 2008, así como, con anterioridad a esta fecha, el regulado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades derogado por el citado Reglamento General.

La Diputación Foral de Bizkaia afirma que cuando la Administración del Estado pretende ejercer competencias inspectoras cuyo punto de conexión resulta ser el domicilio fiscal "no puede ejercer dicha competencia inspectora sin que previamente se haya determinado que efectivamente el domicilio debe localizarse en lugar distinto al que el obligado declara y la otra Administración admite, por lo que es indispensable que se promueva por parte de la Administración Estatal el cambio de domicilio de Bizkaia a Santander de acuerdo a lo preceptuado en el Concierto Económico, de forma que la Diputación Foral de Bizkaia pueda comprobar la realidad del domicilio fiscal declarado y pueda alegar lo que estime conveniente".

Señala la Diputación Foral de Bizkaia que con arreglo al artículo 62 de la Ley 30/1992, de 226 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, son nulos los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, y por lo tanto, "las actuaciones inspectoras realizadas para la investigación y comprobación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001 a Entidad 2 SA son nulas de pleno derecho por corresponder a aquella administración competente en virtud al domicilio fiscal, el cual se encuentra en Bizkaia, desde que la propia sociedad así lo entiende y declara, salvo que, de acuerdo al procedimiento establecido al efecto, que es el pactado en el apartado noveno del artículo

43 del Concierto Económico, alguna de las dos administraciones afectadas promueva cambio de domicilio fiscal y efectivamente se resuelva que el domicilio fiscal está en lugar distinto al declarado, de conformidad con ambas administraciones, llegando en último término a decidir sobre el conflicto de domiciliación la Junta Arbitral".

Alega la Diputación Foral que la forma de actuar de la Administración del Estado provoca indefensión a la Diputación Foral de Bizkaia, "que no conoce que se están llevando a cabo dichas actuaciones hasta que el propio contribuyente acaba comunicando a la Diputación Foral de Bizkaia que se está produciendo esta situación".

El citado escrito de la Diputación Foral de Bizkaia de 20 de octubre de 2008 concluye con la formulación de dos alegaciones, la segunda de las cuales se refiere a la cuestión de la prejudicialidad y la primera resume el razonamiento expuesto y termina con el siguiente párrafo, que, en defecto de una petición formal a la Junta Arbitral, cabe considerar como solicitud dirigida a este órgano:

"El actuario entiende que las actuaciones realizadas en virtud de la competencia inspectora ejercida por la Administración del Estado en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001 e Impuesto sobre el Valor Añadido, cuarto trimestre del ejercicio 2001 a ENTIDAD 2 SA, son nulas de pleno derecho".

Una alegación similar se formula por ENTIDAD 1 en su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008 (págs. 26 y sigs.): considera la entidad que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial que invoca, "si la AEAT no ha utilizado los mecanismos legales contenidos en los artículos 39.5 [sic; seguramente quiso citar el 36.5] y 39.6 del Concierto Económico vigente en el momento del cambio de domicilio (Ley 12/1981), y en los artículos 43.6 y 66.2 del Concierto posteriormente vi-

gente en el momento de la inspección (Ley 12/2002), para la AEAT es firme y consentido el hecho de que ENTIDAD 2, S.A. y ENTIDAD 1, S.L. tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, y es inadmisible cualquier alegación en sentido contrario". En consecuencia, "deben ser declaradas radicalmente nulas todas aquellas actuaciones realizadas por una Administración, cuando la misma no ha acudido ante la Junta Arbitral, para que esta decida sobre la cuestión que es objeto de conflicto".

Más adelante (pág. 30) afirma que ""[d]e conformidad con la Ley del Concierto Vasco, si la AEAT en aquel momento inicial de la segunda inspección estaba disconforme con la competencia, que previamente había asumido la Diputación Foral de Bizkaia al liquidar los impuestos oportunos, la única solución que tenía era requerir de inhibición a la Diputación Foral que previamente había asumido la competencia, y si esta última mantenía su postura surgiendo el conflicto, el único medio legal que tenía la AEAT era acudir a la Junta Arbitral, obviamente sin iniciar la inspección, ya que tal actuación estaría vetada por el artículo 66.2 del Concierto vigente en el momento de la misma". Y añade que al no haber seguido este trámite, "para la AEAT es firme y consentida dicha competencia que nunca ha impugnado por el cauce legal; y en consecuencia ahora han de ser desestimados de plano todos sus argumentos sobre su presunta competencia en el presente conflicto".

Alega ENTIDAD 1 (págs. 41 y sigs.) que la AEAT inició el 24 de mayo actuaciones de comprobación del domicilio declarado por ENTIDAD 2, que terminaron con un informe de fecha 20 de septiembre de 2002 en el que se accedía al cambio de domicilio de esta entidad de Santander al País Vasco.

Considera ENTIDAD 1 (pág. 45) que "la AEAT no puede ir ahora contra sus propios actos para señalar un domicilio diferente del que ella misma fijó por acto firme, consentido y

definitivo" y que "si la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco quería anular el acto administrativo de cambio de domicilio que verificó, debió seguir los cauces que al respecto determina la Ley General Tributaria, con el fin de respetar el principio de seguridad jurídica que asiste a todo contribuyente ..." (pág. 57). Se refiere ENTIDAD 1 a los procedimientos de revisión de oficio establecidos en la Ley General Tributaria 230/1963, en particular al de anulación de oficio del artículo 153 y a la declaración de lesividad (cfr. págs. 48 y sigs.).

Por su parte, la AEAT, en su escrito de alegaciones de fecha 19 de junio de 2008 argumenta (pág. 55) que "[l]a conclusión de que el cambio de domicilio fiscal de Entidad 2 fue simulado no puede verse alterada por el informe de cambio de domicilio fiscal emitido con fecha 20 de septiembre de 2002, por la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco, ya que en esta actuación la Inspección se limitó a comprobar la regularidad formal del cambio, dado el ámbito de la actuación, ya que no dispuso de la información suficiente para poder apreciar la verdadera pretensión del cambio de domicilio". Añade que "[d]ado el alcance de esta actuación, entendemos, que la emisión de este informe, en la medida en que con posterioridad puedan conocerse hechos y circunstancias que determinen que el domicilio fiscal se encuentre localizado en lugar distinto al declarado, no impide que puedan ejercitarse las correspondientes competencias por parte de la Administración competente".

Señala el escrito que "[e]n el caso concreto que nos ocupa, se ponen de manifiesto hechos o circunstancias que revelan que el domicilio fiscal estaba en todo caso en Santander, y por tanto no puede vincular a la Administración un informe, que además no crea auténticos derechos en el contribuyente, cuando hechos conocidos por la Administración con posterioridad a la fecha de emisión del informe de cambio de domicilio de-

bido al alcance de estas comprobaciones pone de manifiesto la existencia de una simulación en el cambio de domicilio".

5. Las alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia y de ENTIDAD 1 se resumen en la siguiente tesis: la AEAT infringió el procedimiento de cambio de domicilio fiscal previsto en el Concierto Económico; en consecuencia, el domicilio fiscal de ENTIDAD 2 se encontraba en el lugar declarado por el contribuyente y aceptado por la AEAT, es decir en el País Vasco. Por tanto, en la medida en que el domicilio es el punto de conexión para las potestades de inspección de los impuestos considerados, la AEAT carecía de competencia para realizar actuaciones de comprobación cerca del contribuyente en cuestión, vicio que determina la nulidad de pleno derecho de tales actuaciones.

Se invocan también por ENTIDAD 1 los artículos 39.6 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto) y 66.2 del vigente Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, que disponen que "cuando se suscite el conflicto de competencias las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación ulterior".

Acerca de esta invocación es de señalar, por una parte, que el presente conflicto se planteó el 21 de noviembre de 2005, por lo que el citado precepto no sería aplicable a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del IVA y demás actos conexos, respecto de las cuales se discute la competencia en el presente conflicto, todas las cuales son de fecha anterior a dicho planteamiento.

Por otra parte, es importante tener presente que todos los actos y hechos de los que dimana el presente conflicto sucedieron antes de la constitución efectiva de la Junta Arbitral, que tuvo lugar el 4 de abril de 2008. El Tribunal Supremo, en sus sentencias de 10 de julio de 2008 (recurso 2399/2006) y 6 de mayo

de 2010 (recurso 377512003) ha establecido la doctrina de que la suspensión de las actuaciones ordenada por el artículo 66.Dos CEPV(2002) es una pieza del sistema de solución de conflictos diseñado por el Concierto, cuyo elemento central es la Junta Arbitral, y que, en consecuencia, no era aplicable mientras no se hubiese constituido este órgano.

Volviendo a la tesis de la Diputación Foral de Bizkaia y de ENTIDAD 1 antes resumida, en ella cabe distinguir los dos siguientes aspectos:

- 1) La cuestión de la nulidad de las actuaciones de la AEAT como consecuencia de la no observancia por ésta del procedimiento de cambio de domicilio fiscal.
- 2) Si dicha infracción del procedimiento determina que quede definitivamente fijado el domicilio fiscal declarado por el contribuyente.

Ad 1). Con respecto a la cuestión de la nulidad, tenemos que afirmar que no entra dentro de las competencias de esta Junta Arbitral, definidas en los artículos 66.Uno CEPV(2002) y 3 RJACE, declarar la nulidad de actos administrativos. En conflictos como el presente, en los que se debate sobre la competencia para el ejercicio de determinadas potestades, la función de esta Junta Arbitral se ciñe a determinar cuál de las Administraciones en conflicto es la competente. La depuración de las consecuencias que se deriven de tal determinación para los actos administrativos dictados por dichas Administraciones incumbe a otras instancias, señaladamente a los Tribunales contenciosos-administrativos. En consecuencia, hemos de rechazar la pretensión que parece formular la Diputación Foral de Bizkaia de que declaremos la nulidad de las actuaciones de la AEAT que, en su opinión, están afectadas del vicio de nulidad. Esta cuestión, insistimos, no es ni

puede ser objeto del presente conflicto, que hemos definido en el anterior Fundamento de Derecho 3.

Ad 2). Con respecto a la cuestión de si el hecho indudable de que la AEAT no siguiera el procedimiento de cambio de domicilio obliga a mantener el resultante de la declaración censal presentada por la entidad y prejuzga la solución a esta cuestión, la respuesta debe ser negativa. También esta cuestión está afectada, aunque sea de manera colateral, por el hecho de que cuando la AEAT realizó las actuaciones que originaron el conflicto la Junta Arbitral, aunque prevista y regulada en el Concierto Económico, no se hallaba constituida y en funcionamiento, situación que ha perturbado profundamente la solución de los conflictos que inevitablemente surgían mientras se mantuvo.

Ciertamente, la lealtad institucional hubiera exigido que la AEAT promoviese el cambio de domicilio fiscal del contribuyente frente a la Diputación Foral de Bizkaia, y no resultan plenamente satisfactorias las alegaciones aducidas por aquélla para justificar la omisión de este procedimiento. Ahora bien, la investigación sobre este domicilio era de hecho inseparable de la emprendida por la Agencia acerca de la situación tributaria de ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 respecto a los impuestos considerados; actuaciones de comprobación que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo antes citada, la AEAT no estaba obligada a suspender, en ausencia de la Junta Arbitral en funcionamiento, ni siquiera después del planteamiento formal de un conflicto de competencias. Con más razón cuando éste fuese posterior a tales actuaciones, como sucede en el presente caso.

Por otra parte, el procedimiento de cambio de domicilio establecido tanto por el Concierto de 1981, artículo 36.Cinco, como, más detalladamente, por el vigente de 2002, artículo 43, apartados Seis y Nueve, desarrollados ahora por el Reglamento de la Junta

Arbital, desemboca, en caso de desacuerdo entre las dos Administraciones, en el sometimiento del conflicto a la Junta Arbitral. Esta es precisamente la situación en la que se encuentra el presente conflicto. Una vez planteado y, tras la constitución de la Junta Arbitral, admitido a trámite por ésta, el conflicto competencial, que encierra el relativo al domicilio fiscal de los contribuyentes afectados por él, se plantea ex novo ante dicha Junta y la Diputación Foral de Bizkaia no debió fiar la defensa de su postura a argumentos de carácter procesal sino hacer alegaciones sobre los aspectos materiales de la controversia, algo a lo que renunció.

Las consideraciones precedentes nos llevan también a rechazar el argumento de ENTIDAD 1 basado en la eficacia vinculante para la AEAT del informe de la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco de 20 de septiembre de 2002: no sólo es sumamente dudosa tal eficacia sino que el debate sobre ella pierde todo sentido una vez que el conflicto se encuentra sometido a la decisión de la Junta Arbitral en los términos expuestos.

6. El presente conflicto debe resolverse, por tanto, aplicando las normas materiales del Concierto Económico sobre la distribución entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia de las competencias sobre el Impuesto sobre Sociedades y el IVA. Y puesto que el ejercicio cuestionado es 2001 tales normas son las del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (CEPV), en la redacción aplicable a dicho ejercicio.

Dichas normas son las siguientes:

I. Impuesto sobre Sociedades

Artículo 17. Normativa aplicable.

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, y un tributo concertado de normativa común en los demás casos.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. Sin embargo, las entidades que teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realicen en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 Y 20 siguientes, quedarán sujetas a la normativa del Estado.

(...)

Artículo 18. Exacción del Impuesto.

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Uno. Corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

- a) Los que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 500 millones de pesetas.
- b) Los que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 500 millones de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

(...)

Cuatro. A los efectos de lo dispuesto en los apartados anteriores, en el supuesto de inicio en el ejercicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en dicho ejercicio.

Si el ejercicio de inicio de la actividad fuese inferior a un año, para el cómputo de la cifra anterior las operaciones realizadas se elevarán al año.

Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio del inicio de la actividad.

Cinco. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Artículo 20. Lugar de realización de las operaciones.

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes.

(...)

5.º Las entregas de bienes inmuebles, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

(...)

Artículo 22. Inspección.

(Redactado por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

La Inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

1.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la Inspección de los Tributos de cada una de ellas.

2.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizará la situación tributaria del sujeto pasivo, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a cada una de las Administraciones competentes.

2.º Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio vas-

co, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

En el caso de que el sujeto pasivo realice en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 Y 20 anteriores, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

(...)

II. Impuesto sobre el Valor Añadido

Artículo 28. Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia se ajustará a las siguientes normas:

Uno. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

(...)

Tres. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no

hubiere excedido 500 millones de pesetas tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

A efectos de esta norma se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

Cuatro. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cinco. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes.

(...)

b) Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes entregados estén situados en territorio vasco.

(...)

B) Prestaciones de servicios.

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

(...)

7. Según la AEAT, el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el ejercicio 2001 excedió de 500 millones de pesetas y la totalidad de dichas operaciones se realizó en territorio común, concretamente en Cantabria, por lo que en relación con el Impuesto sobre Sociedades le era aplicable en dicho ejercicio la normativa del Estado (art. 17.Dos CEPV) y la Administración estatal era competente para la exacción de dicho impuesto (art. 18.Uno CEPV) y para su inspección (art. 22, 1a CEPV), y respecto del IVA, su exacción correspondía también a la Administración del Estado (art. 28.Uno CEPV).

El cómputo por la AEAT del volumen de operaciones se funda en los siguientes argumentos (extractados de las págs. 44 y sigs. del escrito de alegaciones de 19 de junio de 2008):

- El ejercicio 2001 es el primer año en que ENTIDAD 1 realiza actividad por lo que el volumen de operaciones obtenido en dicho año inicial es el que ha

de tomarse en consideración (arts. 18. Cuatro y 28. Tres CEPV).

- La actividad que se inicia en el ejercicio 2001 es una actividad inmobiliaria, al modificarse el objeto social de ENTIDAD 1 en escritura de 6/8/2001 y realizar como únicas operaciones en el ejercicio la venta de un inmueble en Santander, por importe de 1.497.600.000 pesetas, y la prestación de servicios de gestión inmobiliaria por importe de 7.400.000 pesetas, lo que arroja un volumen total de 1.505 millones de pesetas. Dichas operaciones están documentadas respectivamente mediante las facturas emitidas números 1/2001 Y 2/2001 (figuran en el expediente anexo al escrito de la AEAT, folios 490 y 491).
- Todas las operaciones se realizaron en territorio común, concretamente en Cantabria, como resulta de las citadas facturas 1/2001 (-entrega de bien inmueble- arts. 20.A), 5º y 28.Cinco, A, b) CEPV) y 2/2001 (- prestación de servicios directamente relacionados con bienes inmuebles- arts. 20, B), 2º Y 28. Cinco, B), 2º CEPV).
- Las entregas de bienes por importe de 11.489,12 Euros declaradas por ENTIDAD 1 en el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2001 son operaciones de ENTIDAD 2, sociedad absorbida realizadas por cuenta de ENTIDAD 1 a efectos contables, de acuerdo con la normativa mercantil, si bien la fiscal sólo considera aplicable esta regla cuando lo es el régimen especial de fusiones en el Impuesto sobre Sociedades.

A juicio de la AEAT, las anteriores consideraciones hacen irrelevante el domicilio fiscal de ENTIDAD 1.

El escrito de alegaciones de la AEAT de 19 de junio de 2008 (págs. 46 y sigs.) añade a las referidas consideraciones las que en síntesis se exponen a continuación:

- El inmueble adquirido a ENTIDAD 2 y transmitido a Entidad 3, S.A. no tiene la consideración de inmovilizado, afirmación que, a su vez, se funda en los siguientes argumentos:
 - Se adquiere y se vende en un corto periodo de tiempo (inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de fusión el 28/11/2001 y escrituración de la transmisión del inmueble el 3/12/2001).
 - El Plan General de Contabilidad (se refiere al aprobado por RD 1643/1990, de 20 de diciembre, aunque la misma definición se contiene en el vigente, aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre) establecía que el Grupo 2 ("Inmovilizado") "comprende los elementos de patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa", mientras que de las definiciones de las cuentas de existencias del Grupo 3 se desprende que estas son aquellos elementos destinados a la venta, con o sin transformación.
 - Las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, Orden de 28 de diciembre de 1994, en sus normas de valoración 3a y 5a establecen que un inmueble cuyo destino previsto sea el uso propio o la explotación en arrendamiento pertenecerá al inmovilizado material y si, por el contrario, el destino previsto del mismo es la venta, estaremos ante una exis-

tencia perteneciente al activo circulante. Por lo tanto, la calificación de un elemento patrimonial como inmovilizado o existencia depende de su destino económico. En el caso del inmueble adquirido a Entidad 2 su destino económico no es otro que su transmisión a una inmobiliaria para su transformación en edificio de viviendas.

- El concepto de volumen de operaciones aparece definido en los artículos 18. Cinco y 28.Tres CEPV; no es aplicable a efectos del Concierto Económico el concepto de volumen de operaciones recogido en el artículo 121.Uno, párrafo segundo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, según el cual "en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al rea- lizado, en su caso, por este último du- rante el año natural anterior, el volu- men de operaciones realizadas duran- te el mismo periodo por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida". Señala la AEAT que esta aplicación es propugnada por el re- presentante de ENTIDAD 1 acumulan- do los volúmenes de operaciones de Entidad 1, S.L. y Entidad 2, S.A. en el año 2000.

El argumento del representante de ENTIDAD 1 que se pretende rebatir con el razonamiento anterior parece ser el esgrimido por el representante de esta entidad en sus alegaciones en el pro- cedimiento subsiguiente a las actas de disconformidad en el Impuesto sobre Sociedades y recogido en los respecti- vos acuerdos de liquidación. Estos acuerdos están incluidos en el expe-

diente remitido a la Junta Arbitral por la Diputación Foral de Bizkaia. Así, en el de fecha 12/07/2005, relativo al acta número 70947040, se recoge (pág. 16) la siguiente alegación del representante de ENTIDAD 1:

"Con respecto a la sucesión de Entidad 1, S.L. en todos los derechos, obligaciones y circunstancias de ENTIDAD 2, S.A. considera que, si tal y como estima la actuaria Entidad 1, S.L. ha sucedido a ENTIDAD 2, S.A. de forma universal con motivo de su fusión por absorción, entonces también deberá sucederle en el inicio de la actividad y en el volumen de operaciones de ENTIDAD 2, S.A. en el ejercicio 2000, habiendo sido el volumen de operaciones de dicha entidad en el referido año de 89.111.845 pts.".

- Rechaza también la AEAT la afirmación de ENTIDAD 1 de que la transmisión del inmueble es una operación inmobiliaria no habitual y por ello no estaría comprendida en el concepto de volumen de operaciones definido en el artículo 28.Tres, párrafo tercero CEPV como el importe de las contraprestaciones obtenido por el sujeto pasivo "en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice". La AEAT funda este rechazo en la naturaleza inmobiliaria de la actividad de ENTIDAD 1 y la calificación del inmueble como existencias.

La Diputación Foral de Bizkaia acepta la tesis de la AEAT con relación a ENTIDAD 1: después de trascibir en su escrito de alegaciones de fecha 20 de octubre de 2008 los preceptos pertinentes del Concierto Económico de 1981 relativos al Impuesto sobre Sociedades afirma lo siguiente (pág. 6):

"De acuerdo a los artículos transcritos, en relación a Entidad 1 Arquitectura y Gestión, S.L., teniendo en cuenta que el ejercicio de inicio de su actividad es el ejercicio 2001, que el volumen de operaciones realizado en dicho ejercicio es superior a 3 millones de euros y que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se entienden realizadas en su totalidad en Santander, la normativa aplicable, la competencia inspectora así como la exacción del impuesto corresponde a la Administración Estatal".

Seguidamente el citado escrito transcribe las normas del Concierto Económico de 1981 relativas al IVA, llegando a idéntica conclusión (pág. 8).

8. En su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008, ENTIDAD 1 sostiene frente a la AEAT que su volumen de operaciones en 2001 no excedía de 500 millones de pesetas. En su opinión, para determinar este volumen hay que tener en cuenta la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo artículo 121. Tres dispone, en la redacción aplicable, que "[p]ara la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes: 10) Las entregas ocasionales de bienes inmuebles", norma idéntica a la contenida en el artículo 121.Tres de la L1VA.

El carácter ocasional de la entrega del inmueble se basa, según ENTIDAD 1 (págs. 77 y sigs.) en que dicho inmueble tenía la naturaleza de activo fijo material, tanto en sede de ENTIDAD 2 como en sede de ENTIDAD 1 tras la fusión por absorción; nunca existió la compra de un bien destinado a su venta como desarrollo de una actividad inmobiliaria; su venta originó un resultado extraordinario o excepcional, contabilizado como tal y declarado en este concepto en el Impuesto sobre Sociedades.

El Fundamento de Derecho 4º (págs. 59 y sigs.) del citado escrito de ENTIDAD 1, que lleva por rúbrica "Naturaleza del patrimonio adquirido por Entidad 1, S.L., tras la absorción de Entidad 2, S.A.", está dedicado a rebatir la tesis de la AEAT de que el inmueble en cuestión no tiene el carácter de inmovilizado, tesis que, como ha quedado indicado en el anterior Fundamento de Derecho 7, tiene como argumento central que el destino económico previsto del inmueble, es decir, la finalidad para la que fue adquirido, era su venta.

ENTIDAD 1 afirma (pág. 62) que su propósito respecto al inmueble adquirido en la fusión era "reformarlo y continuar su explotación hotelera", pero que "para conseguir su rentabilidad era necesaria una importante reforma", que describe. Sin embargo, un informe de los Servicios Jurídicos Municipales del Ayuntamiento de Santander sostuvo que no eran posibles los cambios estructurales del edificio previstos y que la Ordenanza aplicable al inmueble era la Residencial, en lugar de la Hotelera. Dice ENTIDAD 1 que este informe, "que implicaba importantes impedimentos que hacían inviable la idea de explotación hotelera original, motivó la consiguiente zozobra y el temor a una pérdida sustancial de la importantísima inversión efectuada en la adquisición de la totalidad de las acciones de ENTIDAD 2, S.A. Por este motivo ENTIDAD 1, S.L. se vio obligada en aferrarse a una oferta de compra realizada por ENTIDAD 3, S.A. ". Estas consideraciones se reiteran en lo esencial en las páginas 82 y siguientes del escrito de alegaciones de ENTIDAD 1.

Considera ENTIDAD 1 (pág. 65) que "[e]s totalmente equivocado el tratamiento de venta a corto plazo que se pretende dar a la transmisión del inmueble, al considerar que el mismo se adquiere el 28/11/2001 y se transmite el 03/12/2001, debido a que el inmueble con motivo de la sucesión universal a que dio lugar la fusión en el patrimonio de ENTIDAD 2, SA nos debemos remontar hasta el año 1988, año en que se aporta en el acto fundacional

a ENTIDAD 2, S.A., para ver el origen del mismo y siempre mantenido como inmovilizado material".

Argumenta después ENTIDAD 1 (págs. 67 y sigs.) que el inmueble ha tenido siempre la consideración de inmovilizado en la contabilidad de ENTIDAD 2, calificación que se mantuvo en la de aquella entidad. Esto último es coherente, a su juicio, con la naturaleza de fusión impropia de la operación en virtud de la cual dicha entidad adquirió en bloque, por sucesión universal, el patrimonio de ENTIDAD 2, lo cual implica que se continúa la misma actividad, pero en una sociedad distinta. En virtud de estas consideraciones, la entidad concluye (pág. 69) que "los activos que recibe ENTIDAD 1, S.L. con motivo de la fusión se transmiten en la situación en que se encontraban en ENTIDAD 2, S.A. y que la calificación contable que el inmueble aportado en el momento de la constitución de esta última (el Hotel ---- ----) tenía en la absorbida como inmovilizado material en atención a su afectación a la actividad de "Hotel cafetería-restaurante" se traslada a la absorbente. Tal efecto ha de reconocerse por exigirlo el principio de sucesión universal ...".

9. De acuerdo con el artículo 18.5 CEPV, el volumen de operaciones comprende "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad" y más explícitamente, según el artículo 28.3 CEPV, "las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice". Carece, pues, de relevancia el carácter ocasional o no de la venta planteado por el contribuyente, o que, como se razona seguidamente, la operación forma indudablemente parte de las actividades empresariales del contribuyente.

Del expediente resultan los siguientes hechos relevantes para determinar el destino atribuido por ENTIDAD 1 al bien inmueble:

1) Condiciones resolutorias establecidas en la escritura de 6 de agosto de 2001 de compraventa de las acciones de ENTIDAD 2. Son, en síntesis, las siguientes:

- Hallarse a 30/11/2001 libre de cargas la finca "Hotel ---- ----", siendo de cuenta de Entidad 2 la cancelación del préstamo hipotecario pendiente.
- Haber extinguido a 30/11/2001 Entidad 2 la totalidad de las relaciones laborales de su plantilla, siendo de su cuenta la liquidación y abono de todas las obligaciones.
- Renunciar la administradora única de Entidad 2 a su cargo a 30/11/2001, en el mismo acto en que se proceda al pago del precio aplazado en la compra de las acciones.
- Asumir los vendedores con carácter solidario la obligación de cancelar y liquidar a 30/11/2001 todos los pasivos de cualquier naturaleza que existan en Entidad 2 como consecuencia de su actividad empresarial.

El contrato incluye también una cláusula en virtud de la cual "se autoriza por la sociedad compradora a que los vendedores de los títulos valores objeto del presente contrato de compra-venta, puedan vender todos aquellos bienes muebles y objetos de cualquier naturaleza que existen en el inmueble que constituye el Hotel ---- ----, sin que dicha autorización alcance a ningún tipo de las instalaciones de toda naturaleza que se contienen en el inmueble y que son utilizadas en la actividad hotelera que se desarrolla en su seno".

El 20 de diciembre de 2001 la administradora única de Entidad 2 declaró haber cumplido todas las condiciones y con la misma fecha Cruz Roja Española

certifica haber recibido en donación el mobiliario del Hotel ---- ---- (folios 332 a 335 del expediente anejo al escrito de la AEAT).

- 2) La compradora del inmueble, Entidad 3, SA, realizaba el 2 de octubre de 2001, es decir, dos meses antes de la compra, gestiones encaminadas a la obtención de licencia de obras de "rehabilitación y adaptación de edificio hotelero para uso vivienda". Figura en el expediente (folio 493 del anexo al escrito de alegaciones de la AEAT) copia de una solicitud de tales obras con esa fecha dirigida por la mencionada entidad al Ayuntamiento de Santander. Figura también (folio 494) la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, de fecha 24 de octubre de 2001, a cargo de la referida entidad, por la obra mencionada.
- 3) El pago de la mayor parte del precio de las participaciones de ENTIDAD 2 adquiridas por ENTIDAD 1 (1.170.988.000 pesetas del total de 1.321.008.00 pesetas) se aplaza sin intereses hasta el 30 de noviembre de 2001 y se realiza el 7 de diciembre de este año, con el dinero recibido de Entidad 3, S.A. En pago de la compra del inmueble esta entidad entrega a ENTIDAD 1 el 3 de diciembre de 2001, fecha de la escritura de compraventa, un cheque bancario por importe de 1.185.000.000 pesetas, que se abona en cuenta el día siguiente. ENTIDAD 1 no concertó ningún préstamo u otra operación de financiación con vistas al pago de la cantidad aplazada.
- 4) Existencia de una vinculación entre ENTIDAD 1 e Entidad 3, SA (págs. 34 y si-
go del escrito de la AEAT de 19 de junio de 2008) a través de (Nombre y apellidos 3), administrador solidario de ENTIDAD 1 y administrador único de Puertas del Sardinero, S.L. Este último

nombramiento es revocado por acuerdos sociales elevados a escritura pública el 22 de julio de 1994 (folios 509 y siguientes del expediente anexo al citado escrito de la AEAT), nombrándose consejeros, junto con otras personas, a (Nombre y apellidos 3) y a (Nombre y apellidos 4), administrador único de Entidad 3, S.A. Figura también en el expediente (folios 514 y sig.) una nota del Registro Mercantil de Cantabria expedida el 19/9/2002, en la que se indica el carácter unipersonal de la sociedad Puerta del Sardinero, S.L., siendo su socio único Entidad 3, SA y que se encuentra depositado un proyecto de fusión con fecha 24/7/1998.

La AEAT pone además de manifiesto en su escrito citado la existencia de una vinculación entre (Nombre y apellidos 5), esposa del Sr. (Apellido 3), con el Sr. (Apellido 4), administrador de Entidad 3, S.A. a través de la entidad Entidad 4, S.L., de la que ambos son consejeros.

Por otra parte, en el informe de disconformidad de 2 de diciembre de 2004, relativo al acta A02-70937703 por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, de ENTIDAD 1 en su condición de sucesor universal de ENTIDAD 2 (folios VII Y sigs. del expediente anexo al escrito de la AEAT), se indica (pág. 7) lo siguiente: "Entidad 3 opera con habitualidad con uno de los administradores solidarios y socio de Entidad 1, el Sr. Apellidos 3. De las promociones y negocios iniciados por Entidad 3 durante los ejercicios 1998 a 2001 hay que señalar que en todos ha intervenido el Sr. citado", y enumera seguidamente las aludidas operaciones inmobiliarias.

A estos hechos opone ENTIDAD 1 en su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008 los siguientes argumentos:

- Niega la entidad (pág. 80) la existencia de contactos con Entidad 3, S.A. con visitas a la venta del inmueble con el argumento de que "[n]o se sostiene de ningún modo lo afirmado, por el mero hecho de que ENTIDAD 1, S.L. es imposible que transmita el inmueble que se reseña hasta tanto no ostente su propiedad, la cual correspondía a la entidad mercantil ENTIDAD 2, SA"
- Aduce también (pág. 82) que "se quieren sacar conclusiones equívocas del hecho de que ENTIDAD 3, SA hubiera solicitado al Ayuntamiento de Santander, con fecha 24 de octubre de 2001, licencia de obras para rehabilitar y adaptar el edificio hotelero, fecha anterior a producirse la fusión y venta del inmueble". Reitera a continuación que el fin inicial de la adquisición de éste fue el de reformarlo y continuar con su explotación hotelera, pero que los obstáculos que se opusieron a este propósito -a los que se añade ahora uno nuevo: "que lo que suponíamos propiedad era en realidad una concesión de costas, lo que motivó recelo del Registrador de inscribirlo como propiedad absoluta"- indujeron a ENTIDAD 1 a aceptar la oferta de compra de Entidad 3, SA y concluye (pág. 84):

"Por tanto, ENTIDAD 1, S.L. nunca ha estado en connivencia con la empresa ENTIDAD 3, S.A., como expresan las alegaciones de la AEAT. Nunca hemos financiado a dicha empresa el proyecto de rehabilitación del inmueble, sino que la empresa ha hecho suyo el proyecto nuestro, modificándolo y devolviéndonos el dinero adelantado de ENTIDAD 1, S.L. Nunca la empresa ENTIDAD 3, S.A. ha tenido en su poder documento alguno que acredite que tenía algún tipo de acuerdo, o de opción o de obligación con ENTIDAD 1, S.L., antes del

otorgamiento del documento público de venta del inmueble de 3 de diciembre de 2001. No sabemos, por tanto, cómo pudo según la Agencia Tributaria, solicitar licencia de obra en el mes de Octubre de 2001, sin ser los propietarios del inmueble, y si lo hizo, no somos responsables, y por tanto, ajenos a las gestiones realizadas ante los Servicios Urbanísticos del Ayuntamiento de Santander, por la empresa Entidad 3, S.A. o por otras empresas que estando interesadas en la compra del inmueble en cuestión, cuando licitamente evacuaron las consultas correspondientes a tal fin".

Los hechos anteriores, cuya eficacia probatoria no resulta desvirtuada por las alegaciones del contribuyente que se acaban de exponer, ponen de manifiesto que el propósito perseguido por ENTIDAD 1 desde el momento de la adquisición del inmueble por la absorción de ENTIDAD 2 era su venta a Inmobiliaria Soto mar, SA por lo que la calificación contable correcta de dicho inmueble en el patrimonio de ENTIDAD 1 no era la de inmovilizado sino la de existencias.

A la vista de tales hechos no resulta convincente la alegación de ENTIDAD 1 expuesta en el precedente Fundamento de Derecho, en el sentido de que su propósito inicial de continuar con la actividad hotelera fue modificado posteriormente en vista de las circunstancias, que obligaron a la entidad a acogerse a una oferta de Entidad 3. Es de mencionar que esta explicación no coincide totalmente con la que, según el informe de disconformidad antes citado (pág. 30), dio ENTIDAD 1 a la Inspección de la AEAT:

"El representante ante la Inspección de la sociedad absorbida ha manifestado verbalmente que la operación de fusión se realizó con la intención de que la sociedad absorbente llevara a cabo la rehabilitación y promoción de viviendas en

el edificio, y que dicha actividad se desarrollara en Bilbao por entender que podrían existir mejores condiciones de mercado, razón por la cual tiene lugar el traslado de la operación al País Vasco y la intermediación de una sociedad vasca, Entidad 1. Si bien recibe con posterioridad una oferta de compra de un tercero, Entidad 3, y ante la posibilidad de que existieran problemas con la licencia de conversión del edificio en viviendas, decide venderlo".

Por otra parte, el objeto social de ENTIDAD 1, que en su constitución, por escritura de 22 de marzo de 1999, era "la prestación de servicios profesionales relacionados con la arquitectura, mediante la contratación, en su caso, de las personas con la debida titulación", tras su modificación, por escritura de 6 de agosto de 2001, pasó a ser la realización de las siguientes actividades:

- "La explotación de hoteles y servicios anejos relacionados con la hostelería, tales como cafetería y restaurante.
- Promoción y construcción por cuenta propia o de terceros de toda clase de edificaciones y obras, incluyendo la rehabilitación de bienes inmuebles para cualquier tipo de uso.
- Compra-venta de todo tipo de bienes inmuebles y su arrendamiento o explotación de cualquier forma, así como servicios de intermediación en la compra de los mismos.
- Prestación de servicios de asesoramiento y gestión inmobiliaria.
- Promoción de empresas inmobiliarias y empresas de explotación de hoteles y servicios anejos, de objeto análogo o idéntico a cualquier de las actividades anteriores, tomando participaciones o

efectuando inversiones de cualquier especie en las mismas".

En vista del objeto social de ENTIDAD 1 así definido, en el que predominan las actividades inmobiliarias y se incluye, en concreto, la compraventa de inmuebles, no cabe duda de que la venta del edificio del Hotel ---- era una actividad ordinaria de dicha sociedad, que formaba parte de sus actividades empresariales, y que, por tanto, no puede ser calificada de "entrega ocasional de bienes inmuebles", en el sentido del artículo 121.Tres, 1º LIVA. A esta conclusión no se opone, como es obvio, el carácter singular de la venta.

Por consiguiente, de conformidad con los artículos 18.Cinco y 28.Tres del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, el importe de la venta del hotel debe incluirse en el volumen de operaciones realizado por ENTIDAD 1 en el ejercicio 2001, el cual, por tanto, excedió en dicho ejercicio, primero de su actividad, de 500 millones de pesetas.

Por lo demás, no cabe sostener que en virtud de la absorción de ENTIDAD 2 por ENTIDAD 1 el volumen de operaciones de ésta que hay que tomar en consideración es el obtenido por aquélla en 2000, ejercicio en el que ENTIDAD 1 había permanecido inactiva y al que no alcanzó la retroacción contable de la fusión. Semejante tesis no encuentra apoyo en el artículo 121.Uno LIVA.

Dado que el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el año 2001 excedió de 500 millones de pesetas, y teniendo en cuenta además que la totalidad de las operaciones de dicha entidad se realizaron en territorio común, es forzoso concluir, respecto al Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1, ejercicio 2001, que la normativa aplicable era la estatal (art. 17.Dos CEPV) y que correspondían a la Administración del Estado las competencias para la exacción (art. 18.00s CEPV) y la inspección (art. 22.10 CEPV) de dicho impuesto. Asimismo, que la Administración

competente para la exacción del IVA, ejercicio 2001, a cargo de dicha entidad, era la del Estado (art. 28.Uno CEPV).

10. Por lo que respecta a ENTIDAD 2, no se discute que en 2000 su volumen de operaciones fue inferior a 500 millones de pesetas. El volumen declarado en el Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio fue de 89.111.845 pesetas (escrito de alegaciones de ENTIDAD 1 de fecha 24 de octubre de 2008, pág. 46).

Por tanto, la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades corresponde a la Administración en cuyo territorio radique el domicilio fiscal del obligado tributario (art. 18.Uno, a) CEPV) y a esta misma Administración le compete la inspección (art. 22.10 CEPV). La misma regla rige respecto a la exacción del IVA (art. 28.Tres CEPV).

A su vez, el artículo 36.Cuarto CEPV, redactado por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, disponía lo siguiente:

"A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección".

Pues bien, la AEAT, sostiene en su escrito de alegaciones de 19 de junio de 2008 (págs. 53 Y sigs.) que el domicilio fiscal de ENTIDAD 2 en el año 2001 estaba localizado en Santander, tesis que apoya en los argumentos principales que resumimos seguidamente:

- El Concierto de 1981 debe interpretarse a la luz de lo dispuesto en el artículo 43.0cho del Concierto aprobado por Ley 12/2002, que es del siguiente tenor:

"Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad". En el presente caso, afirma la AEAT, ENTIDAD 2 primero cesó en su actividad ordinaria y después cambió de domicilio.

- La conclusión de que el cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 fue simulado no puede verse alterada por el informe sobre el cambio de domicilio fiscal emitido con fecha 20 de septiembre de 2002 por la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco.
- Con posterioridad al citado informe y como consecuencia de las actuaciones de comprobación desarrolladas cerca de ENTIDAD 2 se pusieron de manifiesto nuevos hechos que, a juicio de la AEAT confirman que el domicilio de dicha entidad se encontraba en Santander en el año 2001. Tales hechos son en síntesis los siguientes:
 - o ENTIDAD 2 era ya el 6 de agosto de 2001, fecha de la escritura de compraventa de sus acciones por ENTIDAD 1, una sociedad tenedora de inmuebles de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.
 - o En el piso nº 2 de la C/AAA xx, domicilio social al que declaró ENTIDAD 2 trasladarse, no se localizó a ninguna persona relacionada con esta entidad. El portero de la finca manifestó que toda la correspondencia se remitía a la Asesoría AAAí. Uno de los teléfonos de esta Asesoría coincide con el teléfono de contacto de ENTIDAD 2.

- o Telefónica informa que todos los teléfonos a nombre de ENTIDAD 2 corresponden a teléfonos de Cantabria. ENTIDAD 2 no tenía teléfono contratado en Bilbao.
- o El cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 se produce ante la Diputación Foral de Bizkaia con fecha 15/11/2001 de una forma apresurada ante la fusión documentada en escritura pública de 19 de noviembre de 2001 y se comunica a la AEAT el 6 de agosto de 2002.
- o El poder de disposición sobre el edificio (hotel) de ENTIDAD 2 se produjo con anterioridad al cambio de domicilio social y fiscal, ya que el octubre de 2001 la entidad adquirente del inmueble, Entidad 3 S.A. se encontraba tramitando la licencia en el Ayuntamiento de Santander para la rehabilitación y conversión del inmueble en viviendas.
- Remite además el citado escrito de alegaciones a los hechos relatados en las páginas 20 y siguientes del informe de fecha 2 de diciembre de 2004, ampliatorio al acta levantada a ENTIDAD 1 en su condición de sucesor universal de ENTIDAD 2, en relación con el Impuesto sobre Sociedades. Según la AEAT, estos hechos acreditan que la dirección efectiva de ENTIDAD 1 estaba en 2001 en Santander, y añade que "[a]1 ser Entidad 1 la sociedad absorbente de Entidad 2, estos hechos vienen a reforzar que la dirección efectiva de ambas entidades se encontraba en Santander y que su única finalidad era la de transmitir un inmueble eludiendo la tributación derivada de esta operación".

11. La Diputación Foral de Bizkaia afirma con relación a ENTIDAD 2 que teniendo en cuenta que el volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior, es decir, en el ejercicio 2000, es inferior a 3 millones de euros, la competencia para exaccionar e inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades corresponde a la Administración donde se localice su domicilio fiscal (pág. 6 de su escrito de alegaciones de 20 de octubre de 2008), y la misma tesis sostiene con relación al IVA (*ibidem*, pág. 8). Como hemos mencionado en el Fundamento de Derecho 4, la Hacienda Foral de Bizkaia sostiene la validez del domicilio fiscal declarado por el contribuyente, que considera debe prevalecer frente a las actuaciones de la AEAT con infracción del procedimiento de cambio de domicilio, pero no aduce ningún argumento material sobre la realidad de dicho domicilio declarado.

12. En su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008, página 55, ENTIDAD 1 se refiere a la afirmación del escrito de la AEAT referida en el precedente Fundamento de Derecho, en la que se alude a hechos posteriores a informe de 20 de septiembre de 2002 que, en opinión de la Agencia, ponen de manifiesto el carácter simulado del cambio de domicilio y a los ocho puntos en que la Administración estatal resume tales nuevos hechos. ENTIDAD 1 hace la siguiente afirmación: "En relación a estos ocho puntos, a los que no vamos a dar respuesta individualmente, queremos resaltar que los mismos constituyen en muchos casos manifestaciones tendenciosas y que para llegar a una conclusión tan trascendental para los intereses del contribuyente por parte de los Servicios de Inspección de la AEAT, se deben emplear necesariamente medios mucho más seguros de forma que es exigible a la Administración algo más que meras conjeturas o sospechas, como las que en muchos casos se relatan en los mencionados ocho puntos (páginas 56 y 57 Alegaciones ante la Junta Arbitral)".

Sin embargo, "como muestra de lo expuesto anteriormente", el contribuyente sí refuta de manera detenida la afirmación de la AEAT de que el cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 se comunica a la Agencia Tributaria el 6 de agosto de 2002, con posterioridad a la fecha de la escritura de fusión, en lugar de la fecha correcta, el 15 de noviembre de 2001, el mismo día en que el cambio se comunica a la Hacienda Foral, como se indica en el informe anejo al acta de discrepancia sobre el IVA levantada a ENTIDAD 1 en calidad de sucesor de ENTIDAD 2.

13. Respecto a los argumentos de la AEAT para demostrar que el domicilio de ENTIDAD 2 no estaba en Bilbao sino en Santander, no compartimos, en primer lugar, el que pretende aplicar el artículo 43.0cho del Concierto Económico de 2002. Dicha entidad presentó el 1 de octubre de 2001 declaración censal comunicando el cese en la actividad hotelera ante la AEAT de Cantabria y de su contabilidad resulta que realizó sus últimas ventas en octubre de 2001 (escrito de alegaciones de la AEAT de 19 de junio de 2008). El 15 de noviembre de 2001 ENTIDAD 2 presentó declaración censal relativa al cambio de domicilio a Bilbao tanto a la AEAT como a la Hacienda Foral de Bizkaia (y no el 6 de agosto de 2002, como se indica en el citado escrito de la AEAT). Sin embargo, cualquiera que sea el valor indiciario que pueda atribuirse a esta secuencia de actuaciones respecto a la realidad del cambio de domicilio, no es posible concluir que de ella pueda extraerse directamente la invalidez de este cambio y trasladar la carga de la prueba a la otra Administración, lo cual requeriría la vigencia de una presunción legal como la establecida por la citada norma del Concierto de 2002, que no es aplicable a los hechos que están en la base de este conflicto.

No obstante, a partir de la adquisición por ENTIDAD 1 de todas las acciones de ENTIDAD 2, que tiene lugar el 6 de agosto de 2001, Y obviamente tras la absorción de esta entidad

por aquélla, el 28 de noviembre de 2001, la determinación del domicilio fiscal de ENTIDAD 2 resulta inseparable de la del domicilio fiscal de ENTIDAD 1. En consecuencia, está justificada la remisión que, como mencionamos en el anterior Fundamento de Derecho 10, hace la AEAT a los hechos relatados en las páginas 20, 21 Y 22 del informe ampliatorio al acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades levantada a ENTIDAD 1 en su calidad de sucesora de ENTIDAD 2, los cuales demostrarían, según la AEAT, que la sede de dirección efectiva de ENTIDAD 1 estaba en el año 2001 en Santander.

Los referidos indicios resultan de actuaciones de investigación realizadas por el Servicio de Vigilancia Aduanera expuestas detalladamente en el Hecho Undécimo y de otras actuaciones referidas en los Hechos Duodécimo, Decimotercero y Decimocuarto del citado informe, y están relatados también en el escrito de alegaciones de la AEAT, págs. 16 Y sigs. Dichos indicios son sumamente prolíficos, pero pueden resumirse de la manera siguiente:

- ENTIDAD 1 no realiza actividad alguna hasta agosto de 2001 y en el inicio de su actividad fija su domicilio social en Bilbao, C/AAA xx, 50. Como domicilio fiscal aparece declarado en julio de 2002 el de calle AAA, xx, 2º [declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2001 (escrito de alegaciones de la AEAT, pág. 16)]. En este domicilio no existe [ocal ni oficina abierta al público de la entidad, como resulta de los siguientes hechos:

- o No hay contrato de arrendamiento legal, al no estar concertado con el propietario del local sino con un arrendatario sin derecho a subarrendarlo, Entidad 5, S.L., vinculado a los representantes de ENTIDAD 1 en Bilbao;

- o El portero sube la correspondencia al piso 5º, donde se encuentra la Asesoría Fiscal Rubí, S.L., cuyo titular ostenta la representación de ENTIDAD 1 ante la Administración Fiscal del País Vasco. En esta asesoría está domiciliada General Media, S.L.;
- o En los intentos de notificación realizados por la AEAT en distintas fechas no se ha encontrado a nadie en el piso 2º, habiéndose notificado en el 5º;
- o ENTIDAD 1 sólo tiene un empleado a tiempo parcial retribuido con 867,56 Euros en 2001;
- o No tiene consumo telefónico en la línea instalada a su nombre en esa oficina, pues las facturas de teléfono domiciliadas en el BBVA ascienden a 33.000 pesetas en el año 2001, incluido el coste del alta de la línea, por 21.000.

- "No se desarrolla actividad alguna en Bilbao, porque en las fechas en que parecen intentar abrir allí una oficina, transcurridos más de dos meses desde la compra de Entidad 1, el hotel que constituyen todo su activo ya lo han vendido a un tercero". Se refiere la actuaria a las actuaciones de la compradora, Entidad 3, S.A. tendentes a la rehabilitación del inmueble.

- La dirección de los negocios y gestión de la actividad se realiza en Santander porque:

- o El administrador solidario, Sr. Apellidos 3, señala como domicilio de remisión de la correspondencia de la cuenta del BSCH desde la que realiza su actividad, el de la calle BBB nº xx, de Santander;

- En el teléfono móvil que aparece en las facturas emitidas por ENTIDAD 1 contesta las llamadas una persona que indica que el domicilio de esta entidad se encuentra en la dirección mencionada de Santander;
 - Un Agente Tributario comprueba que en el portal de dicha dirección existe un cartel con el nombre de dicha empresa, que desaparece en visitas posteriores al inicio del procedimiento inspector;
 - Las operaciones financieras derivadas de los contratos objeto de la actividad de la entidad se realizan desde la cuenta abierta en el BSCH, oficina de Santander. La cuenta abierta en el BBVA en Bilbao no se utiliza más que para el abono del teléfono instalado en Bilbao y el pago de los servicios de gestoría a la Asesoría Fiscal Rubí, por importes mínimos en comparación con los retribuidos por asesoría en Santander;
 - La asesoría jurídica y fiscal se encierra a un bufete en Santander;
 - La operación de venta del inmueble se realiza en Santander, siendo todas las personas físicas comparecientes residentes en Santander; o Los contratos de préstamo celebrados también lo son con personas residentes en Santander;
 - Los socios y administradores residen en Santander, pese al que el Sr. Apellidos 3 declare tener su domicilio fiscal en Madrid, si bien residen en Santander su esposa e hijo, teniendo él también su residencia habitual en Santander, como resulta de las investigaciones realizadas por el Servicio de Vigilancia Aduanera y de sus propias manifestaciones ante otras personas: bancos, asesoría fiscal, notarios;
 - Los teléfonos de contacto que ENTIDAD 1 indica a sus clientes, en sus facturas, ante la AEAT del País Vasco y ante el banco son móviles y corresponden al administrador, Sr. Apellidos 3, y a su hijo, quienes residen en Santander.
- 14.** En su escrito de alegaciones de fecha 24 de octubre de 2008, páginas 32 y siguientes ENTIDAD 1 aduce los siguientes hechos en relación con la sede de gestión administrativa y gestión de los negocios de esta sociedad y de ENTIDAD 2, que se resumen a continuación:
- Entidad 1, S.L.:
- La totalidad de las facturas recibidas y emitidas desde su constitución expresan nítidamente que el domicilio de la entidad está en Vizcaya;
 - Todas las declaraciones tributarias han sido presentadas a la Diputación Foral de Bizkaia, contenido que su domicilio se encontraba en dicho territorio;
 - La sociedad desde su fundación tiene formuladas y depositadas sus cuentas anuales en el Registro Mercantil de Vizcaya;
 - Desde el 1 de septiembre de 2001 la sociedad dispone de una oficina o dependencia arrendada, ubicada en la segunda planta de la calle AAA número xx de Bilbao, donde se verifica la contratación general de la entidad;

- En dicha oficina se lleva la contabilidad de modo permanente y se conservan los correspondientes justificantes y antecedentes;
 - En dicha oficina existe desde septiembre de 2001 una placa exterior que anuncia a la mercantil ENTIDAD 1, S.L.;
 - El 23 de noviembre de 2001 se inscribió a la sociedad en la Tesorería General de la Seguridad Social de Vizcaya y en la misma fecha se procedió a tramitar las coberturas ante la mutua Vizcaya Industrial;
 - El 19 de noviembre de 2001 se formalizó contrato de trabajo indefinido con la trabajadora (nombre y apellidos 1), con domicilio en Getxo, al que siguieron otros;
 - El 11 de octubre de 2001 ENTIDAD 1 se dio de alta en el IAE en el Ayuntamiento de Bilbao;
 - El 4 de noviembre de 2001 se dio de alta con la Compañía Telefónica, constando como domicilio el de la calle AAA xx,2º dcha.;
 - En el domicilio social y fiscal se notifican habitualmente todo tipo de requerimientos y resoluciones de las Administraciones Públicas;
 - Toda la correspondencia se recibe y conserva en su domicilio fiscal;
 - Las cuentas bancarias de la sociedad están domiciliadas en su domicilio fiscal;
 - En todos los documentos públicos otorgados siempre ha constado como domicilio el de Vizcaya y los que así lo requieren se hallan inscritos en el Registro Mercantil de Vizcaya;
 - La escritura fundacional y la de modificación de su objeto social, cese y nombramiento del órgano de administración y cambio del domicilio social están otorgadas ante notarios con residencia en Bilbao;
 - La Junta extraordinaria por la que cesan los administradores solidarios y se nombra administrador único se celebró con fecha 23 de diciembre de 2003 en el domicilio social y fiscal de la sociedad, calle AAA xx de Bilbao;
 - Con fecha 6 de agosto de 2001 se otorgó ante un notario de Bilbao la escritura pública de compraventa de la totalidad de las acciones de ENTIDAD 2;
 - El proyecto de absorción de ENTIDAD 2 se depositó en el Registro Mercantil de Vizcaya;
 - Todos los anuncios previos al otorgamiento de la escritura de fusión se publicaron en prensa de Vizcaya;
 - La escritura de fusión por absorción fue otorgada ante el mismo notario de Bilbao;
 - Todas las Juntas Generales de socios han tenido lugar en Vizcaya en el domicilio de la sociedad;
 - La sociedad sigue activa después del ejercicio 2001.
- Entidad 2. S.A.:
- Todas las facturas emitidas y recibidas desde el traslado del domicilio social y fiscal reseñan como tal Bilbao, en concreto, calle AAA número xx;
 - Desde el 1 de septiembre de 2001, hasta su extinción, se ha compartido la oficina arrendada por ENTIDAD 1, des-

- de donde se ha verificado la contratación general de la entidad;
- En dicha oficina se ha llevado la contabilidad de la sociedad y se conservan los justificantes y antecedentes de las operaciones;
 - Los libros oficiales de comercio están legalizados en el Registro Mercantil de Vizcaya;
 - El proyecto de fusión por absorción por ENTIDAD 1 se inscribió en el Registro Mercantil de Vizcaya;
 - El proyecto de fusión se aprueba en el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 2, calle AAA xx;
 - La escritura de fusión se otorgó ante un notario de Bilbao;
 - Las notificaciones de los distintos actos del procedimiento de comprobación y del procedimiento sancionador se notificaron en el domicilio social y fiscal.

Tras exponer los hechos que acabamos de resumir, ENTIDAD 1 alega en síntesis que el traslado del domicilio fiscal de ENTIDAD 2 de Santander a Bilbao fue objeto de comprobación por la AEAT, que no lo rectificó ni promovió su cambio ante la Diputación Foral de Bizkaia. El Fundamento de Derecho Tercero del escrito se destina a exponer las actuaciones de comprobación de la declaración censal de cambio de domicilio presentada por ENTIDAD 2 que terminaron con el informe de 20 de septiembre de 2002, repetidamente citado, cuya eficacia vinculante para la Administración del Estado defiende el contribuyente con los argumentos que fueron referidos en el anterior Fundamento de Derecho 4.

E1 Fundamento de Derecho Sexto del escrito de alegaciones de ENTIDAD 1, páginas 79 y sigs. lleva por rúbrica "Réplica a los supuestos hechos probados que se contienen en la

alegación tercera, realizada por la Dirección General de Tributos [sic] ante esa Junta Arbitral, y ciertas manifestaciones plasmadas en los antecedentes de hecho". Los argumentos contenidos en este Fundamento de Derecho se refieren, por un lado, al análisis que realiza la AEAT del significado económico de las operaciones realizadas a través de ENTIDAD 1 y, por otro, a los indicios alegados por la AEAT sobre el domicilio de ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2.

Estos últimos son los siguientes:

- [S]e quieren sacar conclusiones sin fundamento alguno por el hecho de que la entidad tuviera abierta una cuenta en el Banco de Santander, en una sucursal de la ciudad de Santander, cuestionándose igualmente ciertos movimientos de dicha cuenta. Lo primero que hay que aclarar en este sentido es que como la propia Agencia Tributaria en sus alegaciones reconoce, el contrato de apertura llevado a cabo por ENTIDAD 1, S.L. fija como domicilio de la misma la calle AAA xx-5º de Bilbao. El hecho de que para el envío de la correspondencia se fije una plaza de Santander y el teléfono móvil de contacto sea [el de] uno de sus Administradores Solidarios, no tiene ninguna trascendencia a los efectos de la competencia que le corresponde dirimir a la Junta Arbitral, pues es lógico que un Administrador Solidario de una entidad mercantil dé a la entidad bancaria el domicilio de correspondencia y el teléfono móvil que más cómodo le resulte por muchos motivos que en la práctica se dan en la vida empresarial, y que no por eso desvirtúan en absoluto el domicilio de la Sociedad titular de la cuenta corriente".
- Alega también (pág. 89) que las investigaciones realizadas por agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera tienen lugar en el año 2003, "por lo que las

mismas carecen de total validez para probar situaciones que afectan a competencias en materia tributaria, para la exacción de los impuestos objeto de comprobación que se devengaron en el año 2001".

- Respecto al contrato de arrendamiento de la oficina en la calle AAA xx de Bilbao y al hecho de que el arrendador fuese, a su vez, arrendatario sin facultad de subarriendo, alega el escrito (pág. 90) que "la mercantil que represento actuó siempre de buena fe y, por tanto, nunca podría verse perjudicada por supuestas anomalías con quien suscribió el contrato. En este sentido hay que recordar que quien está legitimado para impugnar el contrato es el propietario del inmueble, y no la Agencia Tributaria, y a pesar del largo tiempo transcurrido, no lo ha llevado a cabo, lo que confirma que el mismo está ajustado a derecho".
- Finalmente, observa el escrito (pág. 90) respecto de los movimientos de las dos cuentas con las que opera ENTIDAD 1 que la AEAT hace énfasis en los correspondientes a la cuenta del Banco de Santander, dedicando 8 líneas a la cuenta abierta en el BBVA, sucursal de la c/CCC zz de Bilbao, y añade "[I]as descripciones que se hacen de los movimientos de la cuenta seguida por la Sociedad con el Banco de Santander tratan de dar la apariencia de irregulares o sospechosas, cuando nada hay que ocultar sobre movimientos lícitos de fondos bancarios por la mercantil expresada".

15. La valoración conjunta de los indicios de la sede de gestión administrativa y dirección de los negocios de ENTIDAD 1 lleva a la conclusión de que dicha sede no se encontraba en Bilbao sino en Santander desde el 6 de agosto de 2001, fecha de la adquisición por

tres personas físicas residentes en Santander de la totalidad de las participaciones representativas de su capital, del nombramiento de dos de ellas como nuevos administradores solidarios y del traslado de su domicilio a la calle AAA xx. A igual conclusión se llega con relación a ENTIDAD 2 desde el traslado de su domicilio social a Bilbao, también a la calle AAA xx, el 1 de octubre de 2001, hasta su extinción por absorción el 28 de noviembre de 2001.

La virtualidad probatoria de los indicios aportados por la AEAT no se contrarresta por los aducidos por ENTIDAD 1, en su gran mayoría de carácter puramente formal ni por las críticas formuladas por éste a algunos de los hechos presentados por la Agencia Tributaria.

En conclusión, debemos declarar, en vista de lo dispuesto en el artículo 36.Cinco del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 y de ENTIDAD 2 se encontraba en Santander en los períodos antes indicados.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la exacción y la inspección del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2001, respecto de Entidad 1, S.L. (CIF -----), tanto en sí misma como en su calidad de sucesora por absorción de ENTIDAD 2, SA (CIF -----) corresponde a la Administración del Estado.

En ejecución de la presente resolución la Diputación Foral de Bizkaia transferirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe correspondiente al 4º trimestre del IVA ingresado en su Hacienda por el obligado tributario.

Resolución R 19/2011 Expediente 43/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de julio de 2011

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto de competencias de carácter automático planteado por la Xunta de Galicia frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa acerca de la competencia para la ejecución del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D. (Nombre y Apellidos 1) (DNI ---), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 41/2008.

1. ANTECEDENTES

1. D. (Nombre y Apellidos 1) falleció en el Hospital Comarcal de Vilamartín de Valdeorras (Ourense) el 11 de abril de 2004.

El 25 de junio de 1996 D. Manuel y su esposa D^a (Nombre y Apellidos 2) (DNI ----) presentaron a la Administración de la AEAT del Barco de Valdeorras (Ourense) un escrito registrado de entrada el día 27 (figura en el expediente como Doc. n° 2 anexo al escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa, al que más adelante se hará referencia), en el que dicen lo siguiente:

- Que hasta el 10-6-96 ambos cónyuges tenían fijado su domicilio fiscal en Vilamartín de Valdeorras, calle AAA, nn.
- Que a partir de 10-6-96 han trasladado su domicilio fiscal a BBB, mm, Zarautz (Guipúzcoa).

- Que la presente manifestación se formula a los efectos previstos en el artículo 45.2 de la Ley General Tributaria.

Es de señalar que en el encabezamiento del mencionado escrito los declarantes afirman que su domicilio está en la calle de AAA, nn, ya que este dato ha dado lugar a una cierta controversia en el presente conflicto.

2. El 26 de julio de 2004 la esposa del causante, D^a (Nombre y Apellidos 2), y el hijo de ambos, D. (Nombre y Apellidos 3) (DNI. ---), presentaron autoliquidación del Impuesto de Sucesiones ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, según consta en certificación del Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Dirección General de Política Fiscal y Financiera de dicho Departamento, que figura como Doc. 2 en el expediente (sin foliar) anexo al escrito de planteamiento del conflicto, al que también se hará referencia seguidamente.

En la citada certificación se indica también que D. (Nombre y Apellidos 1) ha presentado ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa declaración del IRPF correspondiente a los ejercicios 1999 a 2004, ambos inclusive, y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a los ejercicios 1999 a 2003, ambos inclusive.

El aludido escrito de planteamiento del conflicto menciona que los obligados tributarios aportaron la citada certificación y fotocopias de algunas de las declaraciones a las que esta se refiere, pero no la del Impuesto sobre Sucesiones, "a pesar de haber sido requerida varias veces por los servicios de Inspección".

3. El escrito de planteamiento de la Xunta de Galicia afirma que el rendimiento del Impuesto [sobre Sucesiones] fue reclamado al Departamento de Hacienda y Finanzas de la

Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 9 de junio de 2008 obteniendo una contestación negativa por medio de escrito que tuvo entrada el día 11 de agosto de 2008.

4. Mediante escrito de fecha 9 de septiembre de 2008 la Dirección Xeral de Tributos de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia planteó el presente conflicto. Dicho escrito fue remitido a la Junta Arbitral mediante oficio de la Directora General de Tributos, de fecha 11 de septiembre, en el que figura un sello de Correos con igual fecha y el de registro de entrada en esta Junta el 12 de septiembre de 2008. En el escrito de planteamiento la Xunta de Galicia tras formular las alegaciones en las que funda su pretensión solicita de la Junta Arbitral que declare la competencia de la Comunidad Autónoma de Galicia, se entiende en el asunto objeto de la controversia.

5. La Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante escrito del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de fecha 3 de noviembre de 2008, que tuvo entrada en esta Junta el siguiente día 4. Sobre la base de las aducidas, la Diputación solicita de la Junta que se declare su competencia para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones correspondiente a la herencia de D. (Nombre y Apellidos 1).

6. Evacuados los trámites reglamentarios y puesto de manifiesto el expediente a las partes e interesados, comparecieron la Diputación Foral de Gipuzkoa, la Xunta de Galicia y el representante de D. (Nombre y Apellidos 3). La primera, en su escrito de fecha 11 de junio de 2009, registrado el día 12, se limita a ratificar los argumentos expuestos en el escrito de alegaciones de fecha 3 de noviembre de 2008. La Xunta de Galicia formuló alegaciones por medio de escrito de fecha 1 de julio de 2009, que entró en esta Junta el día 6, como conclusión de las cuales afirma que "esta Comunidad Autónoma entiende suficiente probada la residencia habitual del causante y su cónyuge en Galicia a los efectos de su competencia para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento del causante en Vilamartín de Valdeorras (Ourense)".

D. (Nombre y Apellidos 3) formuló sus alegaciones mediante escrito de fecha 15 de junio de 2009, registrado en esta Junta el día 17, que termina con la petición a la Junta de que acuerde:

"Con carácter principal, inadmitir el conflicto de competencia planteado por la Xunta de Galicia por haber requerido ésta de inhibición a la Diputación Foral de Gipuzkoa de forma extemporánea y por no haber acreditado que el planteamiento del conflicto se haya presentado dentro del plazo reglamentario.

"Con carácter subsidiario a la solicitud anterior, no tener en cuenta la documentación aportada por la Xunta de Galicia relativa a su historial clínico y tras el análisis del resto de las pruebas aportadas por cada parte, acuerde la competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones del causante, D. (Nombre y Apellidos 1), por haber residido habitualmente en Zarautz, calle BBB, mm, en el año anterior a su fallecimiento".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Con carácter preliminar es necesario examinar las alegaciones de inadmisibilidad formuladas por D. (Nombre y Apellidos 3).

La primera de ellas se refiere al incumplimiento por la Xunta de Galicia del plazo para requerir de inhibición a la Diputación Foral de Gipuzkoa, que el artículo 13.1 RJACE. Según el Sr. (Apellidos 3), "la Xunta de Galicia tuvo conocimiento del acto que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el

Concierto Económico (presentación de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones de D. (Nombre y Apellidos 1) ante la Diputación Foral de Guipúzcoa) el día 31 de octubre de 2007, fecha en la que mi representante, el Sr. (Apellido 4), entregó al Servicio de Inspección de la Xunta de Galicia el certificado expedido por la Diputación Foral de Guipúzcoa acreditativo de haber presentado la referida autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones el día 26 de julio de 2004". Arguye el Sr. (Apellidos 3) que habiendo entrado en vigor el Reglamento de la Junta Arbitral el 17 de enero de 2008, "el requerimiento de inhibición debió formularse como máximo el día 28 de febrero de 2008 o, en el mejor de los casos, el día 17 de marzo de 2008, por lo que habiéndose producido el mismo el día 10 de junio de 2008 ello debe conllevar la inadmisión del conflicto.

No podemos compartir la opinión del Sr. (Apellidos 3) por la sencilla razón de que la presentación de la autoliquidación no constituye un acto de la Diputación Foral de Gipuzkoa que suponga el ejercicio de potestades que pudieran infringir el Concierto Económico. El primer acto de la secuencia que formaliza el conflicto es la reclamación por la Xunta de Galicia a la Hacienda Foral de Gipuzkoa "del rendimiento del Impuesto", es decir, de la cantidad ingresada en virtud de la autoliquidación, que tuvo lugar el 9 de junio de 2008, reclamación que fue seguida por la contestación negativa de ésta, que tuvo entrada en la Xunta el 11 de agosto de 2008.

La segunda alegación de extemporaneidad formulada por el Sr. (Apellidos 3) es el incumplimiento por la Xunta de Galicia del plazo de un mes para el planteamiento del conflicto, establecido en el artículo 13.2 RJACE. Sostiene, en efecto, dicho interesado "que de los documentos aportados por la Xunta en ningún caso puede quedar acreditado que el escrito de ratificación en su competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa [sic] lo recibiera la Xunta de Galicia el

día 11 de agosto de 2008, puesto que para su acreditación ha remitido a la Junta Arbitral el propio escrito de ratificación de la Diputación Foral de Gipuzkoa con un sello de entrada en la Xunta de Galicia ilegible y que, en forma alguna, puede acreditar esta circunstancia". Realiza a continuación el interesado una prolífica comparación entre la legibilidad de los sellos de entrada y salida de los diversos documentos cruzados entre ambas Administraciones, de la que resultaría que el único sello ilegible sería el mencionado sello de entrada en la Xunta del escrito de ratificación en su competencia de la Diputación Foral. Concluye el interesado su alegación en los siguientes términos:

"Por todo ello y salvo que la Xunta de Galicia acredite a la Junta Arbitral, de forma suficiente, que recibió el escrito de ratificación de competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa el día 11 de agosto de 2008 y no en una fecha anterior, a juicio de esta parte el planteamiento del conflicto no debe ser admitido por la Junta Arbitral por ser extemporáneo conforme a lo previsto en el artículo 13, párrafo segundo, del referido Real Decreto".

Tampoco podemos aceptar esta alegación, que entraña una apenas velada acusación de falsedad a la Xunta de Galicia. Si bien es cierto que el sello de entrada en la Xunta del escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa no es todo lo nítido que hubiera sido deseable, si se examina con atención puede leerse la fecha de 11 de agosto de 2008. Cualquier duda al respecto queda disipada por la manifestación del escrito de planteamiento de que esta es la fecha de recepción del escrito de la Diputación, a la que ésta no se ha opuesto. No incumbe a la Xunta la carga de la prueba de la veracidad de esta fecha, sino a quien la alega la de su falsedad, no suficientemente demostrada con los vagos indicios aducidos por el interesado.

3. Entrando en el fondo del conflicto, el objeto de éste es determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D. (Nombre y Apellidos 1), ocurrido el 11 de abril de 2004.

Las normas del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que es necesario aplicar para resolver el presente conflicto son las siguientes:

Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

a) En las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

(...)

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.0 2 del Estatuto de Autonomía.

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende

que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

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

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

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

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

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

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

(..)

4. En su escrito de planteamiento, la Xunta de Galicia sostiene que la residencia habitual de D. (Nombre y Apellidos 1) a la fecha del devenido se encontraba en Galicia, afirmación que basa en los siguientes indicios:

- Lugar de empadronamiento: Adjunta al escrito certificado de empadronamiento en el que se indica que D. (Nombre y Apellidos 1) vivía en C/AAA, número 51, Vilamartín de Valdeorras (San Xurxo), Ourense. En él se hacen constar también las siguientes alteraciones padronales: Alta por renovación padronal 01-05-1996, Baja por defunción, 11-04-2004.
- Titularidad de tarjeta sanitaria: El causante era titular de una tarjeta sanitaria del Servicio Gallego de Salud, en la que se señala como domicilio habitual la C/AAA, nº 58, Vilamartín de Valdeorras, Ourense.
- Historial sanitario: el escrito de planteamiento incluye determinada información extraída de un informe remitido por el SERGAS de la que resulta que el causante recibió tratamiento en diversos centros sanitarios de Galicia en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2003 y el 11 de abril de 2004.

Según certificación del Servizo Galego de Saúde (SERGAS) el causante tenía médico de cabecera asignado en Vilamartín de Valdeorras (Ourense) hasta el momento de su fallecimiento y figuraba como pensionista titular de tarjeta sanitaria.

- Oficio de la Guardia Civil: El Puesto de A Rua de la Guardia Civil en oficio de 13 de marzo de 2008 manifiesta que "se ha tenido conocimiento por parte de Dª (Nombre y Apellidos 2), esposa del mencionado, la cual nos participa que residía

circunstancialmente en las localidades de Zarauz (San Sebastián) calle BBB, mm, y Vilamartín de Valdeorras (Ourense), C/AAA, nº 58".

- DNI: En el DNI del cónyuge y del hijo figura corno domicilio Vilamartín de Valdeorras. El DNI de la viuda fue renovado el 25-10-01 sin que se modificase la dirección de residencia habitual.

Por otra parte, la Xunta se refiere a los siguientes justificantes aportados por los obligados tributarios como justificantes de que la residencia habitual del causante se encontraba en el País Vasco:

- Certificación de la Hacienda Foral de Gipuzkoa relativa a las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio presentadas a dicha Administración, y de la autoliquidación del Impuesto sobre las Sucesiones, como ya se ha indicado en los Antecedentes. La Xunta de Galicia señala que "[a]portan fotocopias de algunas de estas declaraciones, no la del Impuesto sobre Sucesiones a pesar de haber sido requerida varias veces por los Servicios de Inspección".
- La adquisición en escritura pública de 7 de junio de 1996 del inmueble en calle BBB, mm, en Zarautz (Gipuzkoa). Analiza a continuación el escrito los consumos de luz y gas realizados en dicho inmueble.

Finalmente, el escrito de la Xunta alega que el lugar donde radica el principal centro de intereses del causante estaba en la Comunidad Autónoma de Galicia, donde se encontraba la totalidad de su patrimonio personal y empresarial, "con la única excepción ya mencionada del inmueble adquirido en Zarautz con el objeto de fijar allí su domicilio fiscal". A continuación analiza el referido patrimonio.

5. Antes de examinar los argumentos aducidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa y por D. (Nombre y Apellidos 3) en sustento de su posición contraria a la de la Xunta de Galicia, es necesario tomar en consideración la alegación tanto de aquélla como de éste acerca de la validez de los indicios extraídos del historial sanitario de D. (Nombre y Apellidos 1).

Alega la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de fecha 3 de noviembre de 2008 que en la copia de la historia clínica del causante facilitada por el SERGAS, que figura en la documentación aneja al escrito de planteamiento, se contienen datos personales especialmente protegidos de acuerdo con los artículos 7 a 10 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD).

En el escrito de remisión de la historia clínica se indica que dicha remisión tiene lugar a los efectos del artículo 11.1 y 11.2,d) LOPD. El primero de los citados preceptos dispone que los datos de carácter personal "sólo podrán ser comunicados a un tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado"; el segundo dispone que tal consentimiento no será preciso cuando la comunicación tenga por destinatario al Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los Jueces o Tribunales o el Tribunal de Cuentas o a las Instituciones autonómicas con funciones análogas al Defensor del Pueblo o al Tribunal de Cuentas. La Diputación Foral de Gipuzkoa señala que entre estos destinatarios no se encuentra la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia.

Concluye la Diputación que si la información proporcionada a la Hacienda de Galicia vulnera el derecho a la intimidad del causante y de sus herederos resultaría aplicable lo dispuesto en los artículos 80.1 LRJ-PAC y 287 LEC. Prescindiendo ahora de estudiar la aplicabilidad en este ámbito del segundo de los

citados preceptos, es indudable, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 RJACE, la del primero de ellos, a tenor del cual, "los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho". Y es claro que no es admisible en Derecho una prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental.

El representante de D. (Nombre y Apellidos 3), tras citar abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a la intimidad, transcribe el artículo 19 de la Ley 3/2001, de 28 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Galicia, reguladora del consentimiento informado y de la historia clínica de los pacientes, relativo al acceso a la historia clínica, en la redacción dada por la Ley 3/2005, de 7 de marzo, y sin más análisis afirma que "[p]uede concluirse, por tanto, que de la regulación legal reproducida anteriormente, el acceso que ha tenido la Xunta de Galicia al historial clínico del causante debe reputarse como una intromisión ilegítima al derecho a la intimidad del mismo y, por ende, de sus herederos, recogido en el artículo 18.1 de nuestra Constitución".

Añade el interesado que además de ilegítima la intromisión es desproporcionada puesto que existían medidas menos gravosas para conseguir el fin perseguido. Opina, en efecto, que "la Xunta de Galicia, sin necesidad de solicitar el acceso al historial clínico del causante, podría haber obtenido la información de los días en los que el causante fue atendido u hospitalizado en Hospitales o Centros de Salud adscritos al Servicio de Salud Gallego (Sergas), al igual que obtuvo otros datos tales como la asignación de médico de cabecera y los relativos a su tarjeta sanitaria". Solicita, por ello, de la Junta Arbitral "que resuelva el presente expediente con el conjunto de elementos presentes en el expediente, debiéndose excluir los informes médicos y demás documentos relativos a los datos contenidos

en el mismo cuya presencia vulneran [sic] el derecho a la intimidad del causante y sus herederos previsto en el artículo 18.1 de la Constitución".

En su escrito de alegaciones de fecha 1 de julio de 2009 la Xunta de Galicia sostiene que el escrito de remisión del SERGAS invocaba por error el artículo 11.2, d) LOPD cuando en realidad se refería al 11.2, a), el cual permite la comunicación de datos sin consentimiento del interesado "cuando la cesión está autorizada en una ley". Tal autorización se encontraría en el presente caso en el artículo 94 LGT, cuyo apartado 1 ordena a:

"[l]as autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de prevención social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones".

Por otra parte, el apartado 5 del mismo artículo dispone que

"[l]a cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este

ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal".

Tenemos que dar la razón a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a D. (Nombre y Apellidos 3). La Xunta, en su escrito de 1 de julio de 2009 afirma que en virtud del requerimiento de información dirigido por la Consellería de Facenda al SERGAS, éste "nos remitió un listado que comprendía los días en que el causante estuvo hospitalizado en Galicia (24 días corresponden al año inmediatamente anterior a su fallecimiento)". No figura en el expediente el aludido requerimiento, pero si el oficio de remisión del SERGAS, en el que, traducido al castellano, se indica literalmente que "según solicitud hecha desde ese Servicio de Inspección se adjunta copia de la Historia Clínica del paciente D. (Nombre y Apellidos 1), con n° S.S. --/----; la remisión tiene lugar a efectos del artículo 11.1 y 11.2.d) de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su documentación contiene datos especialmente protegidos tal como determinan los artículos 7 y 10 de la misma".

Efectivamente, en el expediente figura la que parece ser la historia clínica íntegra del causante, cuya contemplación pone claramente de manifiesto que su comunicación constituye una grosera vulneración del derecho a la intimidad de esa persona.

Figura también en el expediente un documento con el epígrafe "Hospital Comarcal Valdeorras. Listado de episodios de un paciente", relativo a D. (Nombre y Apellidos 1). La relación que contiene este documento no se limita a reseñar la fecha de la atención o estancia y el centro sanitario, sino que indica también las dolencias padecidas por el paciente y las pruebas a que éste fue sometido, datos cubiertos indudablemente por el derecho a la intimidad.

En el expediente se incluye asimismo un "informe sobre el historial sanitario del causante" elaborado por el Servicio de Inspección de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia, en el que se resumen los días de hospitalización del causante en el año anterior a su fallecimiento y se añade que "[e]fectuando este análisis en todo el historial del causante, se observa que ... ". Es decir, que las conclusiones de la Inspección de la Xunta se basan en el examen sin restricciones del historial sanitario del causante.

Aunque el conocimiento de los días en que el causante fue atendido en centros sanitarios de Galicia tiene "trascendencia tributaria" a efectos de determinar el lugar de su residencia habitual, es evidente, a juicio de esta Junta Arbitral que la potestad de la Administración tributaria, en presente caso de la Xunta de Galicia, tiene un límite determinado por el derecho a la intimidad personal y que el acceso a la historia clínica de los contribuyentes forma parte del núcleo de protección de ese derecho. Este derecho no protege sólo ni principalmente al "responsable del fichero o tratamiento de los datos" (cfr. artº 3, d) LOPD), el SERGAS en el presente caso, frente a un requerimiento de comunicación, sino ante todo al titular del derecho y, por extensión, a sus herederos. La exención del requisito del consentimiento del afectado que establece el artículo 94.5 LGT no equivale a una supresión de toda limitación a la comunicación de los datos.

Debe tenerse en cuenta en esta materia el artículo 8 LOPD sobre el tratamiento de los datos de carácter personal relativos a la salud, que remite a lo dispuesto en la legislación estatal o autonómica sobre sanidad. En el ámbito estatal dicha legislación está constituida, en primer lugar, por la Ley 41/2002, de 14 de noviembre, básica reguladora de la autonomía del paciente y de derechos y obligaciones en materia de información y documentación clínica, cuyo artículo 18,

relativo a los derechos de acceso a la historia clínica dispone en su apartado 4 lo siguiente:

"Los centros sanitarios y los facultativos de ejercicio individual sólo facilitarán el acceso a la historia clínica de los pacientes fallecidos a las personas vinculadas a él, por razones familiares o de hecho, salvo que el fallecido lo hubiese prohibido expresamente y así se acredite. En cualquier caso el acceso de un tercero a la historia clínica motivado por un riesgo para su salud se limitará a los datos pertinentes. No se facilitará información que afecte a la intimidad del fallecido ni a las anotaciones subjetivas de los profesionales, ni que perjudique a terceros".

La posición de la Junta Arbitral en esta materia encuentra apoyo en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 30 de octubre de 2009, rec. 96/2008, que estima un recurso contra un requerimiento de aportación de datos relativos a los anestesistas que hubiesen participado en intervenciones quirúrgicas, en el que se establecía que

"la captación de datos se realizará por personal de la Inspección, mediante el examen de los documentos originales obrantes en los sobres donde se introduce la documentación clínica de los pacientes, debiendo ser puesta a disposición de la Inspección las historias clínicas originales de los pacientes, a que se refiere el correo de 28-1-2005 y anexo 11 a la diligencia 21, la totalidad de las restantes historias clínicas originales de los pacientes, en los regímenes de hospitalización y ambulatorio, años 2000 y 2001, al objeto de que la Administración pueda proceder a una comprobación muestral de lo alegado por la entidad. En todo caso se adoptarán las medidas

que sean necesarias en orden a preservar la intimidad de los pacientes".

El TSJCV admite que la información en cuestión tiene trascendencia tributaria, pero considera que el acceso a las historias clínicas vulnera la intimidad personal de los pacientes y, tras invocar la LOPD, la Ley 1/2003, de 28 de enero, de la Generalidad Valenciana de derechos e información al paciente, y la Ley 41/2002, de 14 de noviembre, afirma lo siguiente:

"En el presente caso, aunque la finalidad del requerimiento no es tomar conocimiento de los datos referentes a la salud del paciente, sino de los profesionales que le han asistido (Anestesistas). Lo cierto es que se exige la puesta disposición de la Administración de las Historias Clínicas de los pacientes, que contienen datos sobre su salud, a los que solo se puede acceder cuando lo disponga una Ley, con el consentimiento del afectado, o con autorización judicial; supuestos que no se dan en el presente caso".

Como afirma D. (Nombre y Apellidos 3), la Administración Tributaria de la Xunta de Galicia podía haberse limitado a pedir al SERGAS la única información con trascendencia tributaria que era el número de días en que el causante fue atendido en centros de Galicia en el periodo relevante, pero no lo hizo así, sino que requirió de dicho Servicio la remisión de copia de la historia clínica de dicho causante, vulnerando así claramente el derecho de éste a la intimidad, cuyo ejercicio pertenece a sus herederos.

En definitiva, por tanto, aceptando la posición mantenida por la Diputación Foral de Gipuzkoa y D. (Nombre y Apellidos 3), en la resolución del presente conflicto no se tomarán en consideración los datos derivados de la historia sanitaria del causante.

6. La Diputación Foral de Gipuzkoa considera que del artículo 48 LGT Y del de igual número de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se deriva una presunción *iuris tantum* de que el lugar declarado como domicilio fiscal por el sujeto pasivo es el lugar de su residencia habitual. En el presente caso, tal declaración está contenida en las correspondientes al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio presentadas a la Hacienda Foral de Gipuzkoa en los ejercicios 1999 a 2004 y 1999 a 2003, respectivamente, así como de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones devengado al fallecimiento del causante.

En cuanto a los indicios -distintos de los derivados de la historia sanitaria- aportados por la Xunta de Galicia, la Diputación Foral de Gipuzkoa alega en síntesis lo siguiente:

- El certificado de empadronamiento constituye solamente una presunción "*iuris tantum*", que puede ser destruida mediante prueba en contrario.
- A su vez, el Real Decreto 1553/2005, de 23 de diciembre, por el que se regula la expedición del DNI basa la constancia del lugar del domicilio que figura en el mismo en el certificado de empadronamiento.
- Lo mismo sucede con la tarjeta sanitaria, cuya vinculación al certificado de empadronamiento viene a ser considerada por la Diputación Foral de Gipuzkoa como una prueba en contra de la realidad del domicilio que en él figura. Dice, en efecto la Diputación que, "teniendo en cuenta la necesidad de estar empadronado en un municipio gallego para tener la T.I.S. del Sergas y, por consiguiente, poder obtener asistencia sanitaria en la Comunidad Autónoma de Galicia, y partiendo de que la relación médico-paciente se sustenta sobre la base

de la confianza, más si cabe en personas de edad, como es el caso, sería razonable pensar que el mantenimiento por parte del causante del empadronamiento referido en Galicia no tuvo otra finalidad que la de seguir manteniendo los mismos médicos que le venían atendiendo hasta la fecha de su cambio de residencia a Gipuzkoa, ya que la modificación del empadronamiento hubiera supuesto la imposibilidad de mantener la tarjeta sanitaria gallega, según el artículo 1 del Decreto 177/1995, que regula la tarjeta sanitaria ... ". En otros términos, el domicilio en el que el causante aparecía empadronado es falso porque el empadronamiento sólo tenía por finalidad permitir al causante la tarjeta sanitaria.

- Por lo que respecta al oficio de la Guardia Civil considera que al recoger la manifestación de la cónyuge del causante de que éste residía tanto en Gipuzkoa como en Ourense no desvirtúa la presunción de residencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

- En cuanto a los consumos de gas y electricidad en el inmueble de Zarautz, discute el calificativo de "mínimos" que le aplica la Xunta, señala que el concepto de residencia habitual del Concierto Económico sólo requiere la permanencia en el territorio un mayor número de días en el año anterior al devengo del impuesto, y alega, por último, que la Xunta no aporta justificantes de consumo de agua y luz del inmueble en el que sostiene que el causante tenía su domicilio en la fecha del devengo del impuesto.

7. D. (Nombre y Apellidos 3) formula las alegaciones sobre la residencia habitual del causante que se resumen a continuación:

- Por lo que respecta al certificado de empadronamiento, su argumentación es igual a la de la Diputación Foral de Gipuzkoa: "lo cierto es que el causante no cambió su empadronamiento a [Zarautz] por un motivo concreto, que fue el de poder seguir disfrutando de la atención médica del Servicio de Salud Gallego (SERGAS). El causante en el momento de trasladar su domicilio a Zarautz tenía 73 años y no gozaba de buen estado de salud, viniendo siendo tratado por los médicos del Hospital de Valdeorras. Además de su avanzada edad y de su precario estado de salud su único hijo residía en O Barco de Valdeorras (Ourense), domicilio que se mantuvo hasta el fallecimiento de su padre, circunstancias todas ellas que no aconsejaban que si en el futuro se agravaba su enfermedad y tuviera que ser hospitalizado, como así ocurrió, fuera tratado por otros médicos que no fueran los del Hospital de Valdeorras. Es este motivo, totalmente comprensible en las circunstancias expuestas, y no otro por el que el causante no se empadronó en Zarautz".

- La alegación expuesta se repite con relación a la tarjeta sanitaria del SERGAS: "El causante junto con su cónyuge trasladaron su residencia a Zarautz en el año 1996, fecha en la que tenía la avanzada edad de 73 años. Puesto que su único hijo residía en Galicia, en concreto en O Barco de Valdeorras (Ourense), el causante decidió no modificar el domicilio de su tarjeta de asistencia sanitaria con el fin de que pudiera ser atendido en el Hospital de Valdeorras en caso de enfermedad ya que los médicos de este Hospital le venían tratando, conocían su enfermedad y tanto él como su mujer podían estar atendidos convenientemente por su hijo, tal y como así aconteció".

En este punto señala el interesado las discrepancias que existen entre en cuanto al número de la calle AAA de Vilamartín de Valdeorras, que en la tarjeta sanitaria se indica que es el pp y en el certificado de empadronamiento el qq, aunque no extrae ninguna conclusión de tal discrepancia. Es curioso que en la declaración a la AEAT de cambio de domicilio de fecha 25 de junio de 1996 se indica el número nn y en el DNI de la esposa del causante, D^a (Nombre y Apellidos 2) figura como domicilio la misma calle sin número.

- En cuanto al oficio de la Guardia Civil, explica la manifestación de la esposa del causante de que éste residía circunstancialmente en Vilamartín de Valdeorras y Zarautz porque en el último año de su vida se desplazó en algunas ocasiones a Galicia, fundamentalmente por motivos de salud.
- En lo que respecta al domicilio que consta en el DNI del cónyuge y el hijo del causante, afirma que este dato no puede ser tenido en cuenta por la Junta en vista de las discrepancias que existen en cuanto al número de la calle que figura en distintos documentos.
- Respecto a los consumos de luz y gas en el inmueble de Zarautz reitera las consideraciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

8. En su escrito de 1 de julio de 2009, la Xunta de Galicia aduce las siguientes consideraciones acerca de los indicios relativos al lugar de residencia habitual del causante:

- Certificado de empadronamiento: La Xunta recuerda los preceptos de la Ley reguladora de las Bases del Régimen Local, 7/1985, de 2 de abril, acerca de la obligación de toda persona que viva en España de inscribirse en el Padrón del

municipio en que resida habitualmente. Quien viva en varios municipios deberá inscribirse únicamente en el que habite durante más tiempo al año (art. 15). Los datos del Padrón municipal constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo (art. 16.1).

- DNI Y TIS: Señala que en los DNI de la cónyuge y el hijo del causante figura como domicilio Vilamartín de Valdeorras. El DNI del causante no fue presentado a la Xunta a pesar de haber sido requerido. La cónyuge del causante renovó el DNI el 25/10/01, con posterioridad al cambio de domicilio fiscal, manteniendo el mismo domicilio, cuando hubiera debido hacer constar dicho cambio, si este se hubiese producido.
- Respecto a la tarjeta sanitaria (TIS), afirma la Xunta que el más importante de los requisitos exigidos por la legislación de la Comunidad Autónoma de Galicia para su disfrute es ser residente en Galicia, ya que la asistencia sanitaria será financiada a través de la Xunta de Galicia. Añade que "[n]uevamente el causante y su cónyuge declaran su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Galicia y ante otra instancia (Servicio Galego de Saúde), recibiendo por tanto asistencia sanitaria en esta Comunidad hasta el momento del fallecimiento para el causante y hasta la actualidad en el caso de su cónyuge".

Al argumento de que el empadronamiento en Galicia y la obtención de la tarjeta sanitaria se explicaban por el deseo de seguir manteniendo los mismos médicos, la Xunta replica con la siguiente observación:

"Atendiendo al razonamiento realizado en el escrito de alegaciones [de la Diputación Foral de Gipuzkoa], parece más razonable pensar que estas personas de

avanzada edad y salud delicada no sólo no deseen cambiar de médico, sino que deseen tener un profesional asignado con estabilidad en el lugar donde residan habitualmente y no teniendo que recorrer más de 500 Km. Cada vez que se necesite consultar con el facultativo, circunstancia que corrobora a juicio de esta Administración, las declaraciones que efectúan al Servicio Galego de Saúde al objeto de disfrutar de la tarjeta y el médico en cuestión haciendo constar como domicilio Vilamartín de Valdeorras (nuevamente nos remitimos al criterio establecido en el artículo 108.2 LGT").

- Oficio de la Guardia Civil: Señala la Xunta de Galicia que fue la propia obligada tributaria (que supuestamente residía en Zarautz) quien atendió la Guardia Civil.
- Consumos de electricidad y gas: La Xunta además de formular diversas críticas al documento núm. 1, relativo a estos consumos, anejo al escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa, observa que "aun en el caso de que se aceptase que no se trata de consumos mínimos, este hecho no indica necesariamente cuántos días el causante residió en dicho inmueble durante el año anterior al fallecimiento (a tener en cuenta para determinar el punto de conexión). Es más, en el propio escrito se reconoce expresamente las estancias del causante en Galicia al manifestar que 'la baja facturación coincide con los días hospitalizado en Galicia'. En todo caso, el hecho de que en algún mes exista un consumo elevado no implica necesariamente que la persona o personas que efectivamente se encontraban en el inmueble fuesen el causante y su cónyuge, ni siquiera que estuviese habitado efectivamente, toda vez que se reconoce expresamente en el mismo

que se desconoce la potencia instalada y el equipamiento eléctrico del inmueble".

9. Una vez expuestos los indicios alegados por las partes e interesado en el presente conflicto, procede decidir si es posible determinar el lugar de la residencia habitual del causante por aplicación de la primera de las reglas establecidas para ello en el artículo 43.Uno CEPV, a saber, la permanencia en el territorio de una de las dos Comunidades Autónomas en conflicto un mayor número de días del año inmediato anterior, computado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo, es decir, en el presente caso, en el periodo comprendido entre el 11 de abril de 2003 y el 10 de abril de 2004.

La permanencia de una persona en un determinado lugar es un hecho material que en muchos casos no será posible probar de manera directa, como sucede en el del presente conflicto. Será necesario entonces recurrir a la prueba por indicios o presunciones, cuyo estándar de valoración se halla establecido en el artículo 108.2 LGT en los siguientes términos: "Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". El mismo estándar se establece en el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Los indicios aportados de la permanencia en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia consisten principalmente en el empadronamiento del causante en Vilamartín de Valdeorras (Ourense), su titularidad de una tarjeta sanitaria del SERGAS con domicilio en esta localidad y el DNI de la esposa e hijo del causante con igual domicilio. Por las razones expuestas en el Fundamento de Derecho 5 hemos rechazado la prueba deducida del historial sanitario del causante. Menos valor indiciario tienen las manifestaciones

recogidas por la Guardia Civil y los consumos de electricidad y gas en el inmueble de Zarautz.

Por su parte, la Diputación Foral de Gipuzkoa basa fundamentalmente su tesis en la declaración del causante de cambio de cambio de domicilio ante la AEAT y la presentación de declaraciones tributarias a su Hacienda Foral incluida la correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de dicho causante.

Es indudable que tanto el empadronamiento del causante como la tarjeta sanitaria del SERGAS a su nombre tienen el carácter de presunciones de la residencia habitual de éste en Galicia. El domicilio que figura en el DNI de la esposa e hijo del causante tiene una fuerza probatoria menor, aunque la negativa a proporcionar el DNI del propio causante sugiere que en él figuraba el mismo domicilio. En general tampoco favorece la tesis opuesta a la residencia del causante en Galicia la actitud de no colaboración con la Hacienda de la Xunta adoptada por la cónyuge y el hijo del causante, que motivó la incoación de expediente sancionador contra la primera, como expone el segundo en su escrito de alegaciones, al que acompaña copia del correspondiente acuerdo del Servicio de Inspección de la Xunta de Galicia de 3 de junio de 2008 (Doc. 8).

Desde luego no enerva la fuerza indicaria de la certificación de empadronamiento y de la titularidad de la tarjeta sanitaria la justificación aducida por la Diputación Foral y por D. (Nombre y Apellidos 3) de que el causante había mantenido uno y otra en Vilamartín de Valdeorras (Ourense) con el fin de seguir siendo atendido por los mismos médicos que lo habían venido tratando, dada la relación médico-enfermo, y teniendo en cuenta su avanzada edad y delicado estado de salud. Este legítimo deseo no justifica la falsedad en los mencionados documentos, suponiendo que la residencia del causante

estuviese, como alegan la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Sr. (Apellidos 3); tal deseo hubiera podido satisfacerse legítimamente manteniendo su residencia en Galicia. En consecuencia, como razona la Xunta, el argumento se vuelve en contra de la tesis que pretende sustentar, en el sentido de que la residencia efectiva del causante estaba cerca del centro médico en el que deseaba ser atendido y no en un lugar lejano. Si efectivamente el causante hubiese trasladado su residencia a Zarautz lo lógico es establecer una nueva relación de confianza con médicos del Servicio Vasco de Salud (Osakidetza), para lo que tuvo tiempo desde 1996, año en que, según su declaración, el causante trasladó su residencia a Zarautz, hasta 2004 en que falleció.

Sin embargo, extremando el rigor en la aplicación del estándar de las pruebas por presunciones, y teniendo en cuenta el carácter objetivo y material del criterio de residencia establecido en el artículo 43.Uno.Primera del CEPV, la Junta considera que del hecho del empadronamiento y la titularidad de la tarjeta sanitaria no puede concluirse de manera indubitable que el causante permaneciese un mayor número de días en el territorio de una u otra Comunidad Autónoma.

Este rigor está avalado por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008, rec. 5371/2002, recaída en un asunto en el que se debatía sobre si la competencia para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones correspondía a la Comunidad Foral de Navarra o al Estado. El Fundamento de Derecho Séptimo comienza exponiendo la doctrina jurisprudencial sobre la prueba por presunciones para examinar después el motivo de casación consistente en error en la apreciación de la prueba. La sentencia de instancia llegó a la conclusión de que el causante no residía en Navarra sobre la base de presunciones que desvirtuaban el valor probatorio del acto de empadronamiento del causante en Pamplona. Señala el Tribunal

Supremo que la inscripción en el Padrón de Habitantes del Ayuntamiento

"no puede ser considerada como prueba incontrovertible de la efectiva residencia habitual en los términos expresados por la inscripción; la jurisprudencia había venido valorando en múltiples ocasiones la eficacia probatoria de las certificaciones referidas al Padrón Municipal de habitantes, y aunque en su momento llegó a considerarse bastante la certificación de Secretario de Ayuntamiento referido al Padrón Municipal, sin embargo acabó siendo doctrina reiterada la que negaba virtualidad de prueba plena a dicho Padrón, reduciéndolo a simple indicio, ya que el carácter puramente fáctico de la residencia puede no coincidir con la inscripción en el censo. En el presente caso la certificación que al respecto obra en el expediente, señaladora de que el causante figuraba inscrito en el dicho Padrón y con domicilio en calle ... , núm - núm. 1 no puede gozar de carácter especialmente significativo si viene a ser contradicha por otras circunstancias y elementos, y ello habida cuenta de la no infrecuente discordancia entre la realidad de los hechos y ese ámbito registral, en el cual no siempre se registra oportunamente la realidad extraregistral".

Añade la Sala lo siguiente:

"Por otra parte, un elemento a considerar especialmente en punto a la determinación del lugar de residencia habitual es la concreción del lugar en que, como se señala en el artº 7 de la Directiva 83/1982/CEE, de 28 de marzo, se dé, durante el tiempo preciso dentro del año civil, esa habitual residencia por razón de vínculos personales que revelen la existencia de lazos estrechos entre dicha persona y el lugar en que habite de suerte que se entienda por tal residencia

habitual aquel lugar en que el individuo tiene situado el centro de sus intereses personales, y muy especialmente el de sus intereses económicos, sin que, a estos efectos, sea bastante la mera presencia física en un lugar concreto. Y en el presente caso ocurre que, como ya señalaba la Sección Gestora del Impuesto, del examen del caudal relicto se deduce que el centro económico y social del Sr. Tomás hasta su muerte radicaba en Sevilla y no en Navarra. Así, el inventario se compone en su inmensa mayoría de valores depositados en su práctica totalidad en entidades financieras situadas en Sevilla; de los bienes inventariados el único bien relevante situado en Navarra es la vivienda sita en la calle ... , en la que reside su hija mayor con su cónyuge e hijos; entre los valores se incluyen las acciones en la sociedad José M. De la Cámara S.A., que es la sociedad titular de casi todo el patrimonio familiar inmobiliario sito fuera de Navarra; ostentó hasta su fallecimiento el cargo de Hermano Mayor de la Hermandad de la Macarena de Sevilla, cargo que muestra su vinculación personal y social con Sevilla, sin que sea óbice para ello el hecho de que en 1987 fuese modificados los estatutos de la misma exonerando al Hermano Mayor de la obligación de residir en tal ciudad; el oratorio y el panteón familiar se hallan en Sevilla; el fallecimiento tuvo lugar en Sevilla y las esquelas, salvo la de Pamplona, se publicaron en Sevilla".

Es importante señalar que el artículo 8, al que remitía el 26.2, del Convenio con Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, disponía lo siguiente en su redacción originaria, aplicable a los hechos de la citada sentencia del Tribunal Supremo:

2. Se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en Navarra cuando permanezcan en su territorio

rio por más de 183 días durante el año natural. En los supuestos en los que el período impositivo no coincide con el año natural, se considerará que se cumple tal condición cuando la permanencia en Navarra exceda de la mitad del citado período impositivo.

3. Cuando las personas físicas constituyan una unidad familiar y no opten por la tributación individual, corresponderá a Navarra la exacción del impuesto cuando residan en territorio navarro el cónyuge varón, el padre o la madre si no existiera matrimonio o hubiese separación judicial o, en defecto de los mismos, todos los miembros de la unidad familiar.

Sólo como consecuencia de [a reforma del Convenio llevada a cabo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, el artículo 8 asume una estructura semejante a la del artículo 43.Uno del Concierto Económico, en [a que se separan como criterios distintos de residencia la permanencia en el territorio y la situación del principal centro de intereses. Esto explica que en [a sentencia citada del Tribunal Supremo el lugar donde radica e[centro de los intereses personales y en particular los económicos fuese considerado como indicio de permanencia en un territorio. La estructura del citado precepto del Concierto Económico hace necesario considerar este centro como criterio distinto del de la permanencia en el territorio.

Aplicando el mismo estándar de valoración de las presunciones es claro que tampoco cabe atribuir valor probatorio suficiente a [os indicios alegados por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Es forzoso concluir, por tanto, que en el presente caso no es posible determinar la residencia habitual del causante por aplicación de la primera de las reglas establecidas en el artículo 43.Uno CEPV.

10. La segunda regla que establece el artículo 43.Uno CEPV fija [a residencia habitual en el territorio en el que la persona tenga su principal centro de intereses y aclara que se considera como tal "el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de [as 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".

En su escrito de planteamiento del conflicto la Xunta de Galicia alega que la totalidad del patrimonio personal y empresarial del causante se encontraba en la Comunidad Autónoma de Galicia en la fecha de devengo del impuesto, con la única excepción del inmueble adquirido en Zarautz "con el objeto de fijar allí su domicilio fiscal". A continuación expone la composición de dicho patrimonio, que en resumen era la siguiente:

- Bienes inmuebles: Según datos de la Gerencia Territorial del Catastro que obran en el expediente, el causante poseía varios bienes inmuebles ubicados en la Comunidad Autónoma de Galicia (Ourense y Lugo), además del inmueble en el País Vasco.
- Participaciones en sociedades: El causante figura como administrador de tres sociedades:
 - Sociedad 1, S.A. (A----)
 - Sociedad 3, S.L. (B----)
 - Sociedad 3, S.L. (B----)

El causante poseía un total de 1.000 acciones de Sociedad 1, S.A.

Las tres sociedades tienen su domicilio social y desarrollan su actividad en Ourense.

- Depósitos bancarios: El escrito citado enumera nueve cuentas bancarias, ocho de las cuales están abiertas en sucursales en el Barco de Valdeorras, una en Vilamartín de Valdeorras y una en Zarautz.

11. La Diputación Foral de Gipuzkoa argumenta en su escrito de 3 de noviembre de 2008, por un lado, que la mayor parte de los elementos patrimoniales enumerados por la Xunta "son elementos generales [sic, probablemente ha querido decir "generadores"] de rentas del capital mobiliario, que deben quedar excluidas de la base imponible del IRPF a efectos de la aplicación de la regla segunda del artículo 43.Uno CEPV. Por otro lado, en cuanto a los inmuebles, señala la Diputación Foral de Gipuzkoa que lo determinante no es su titularidad sino las rentas obtenidas de dichos bienes y que el Concierto Económico no recoge ningún punto de conexión que determine el lugar en que deben considerarse obtenidas dichas rentas.

Alega adicionalmente que el causante venía presentando en el Territorio Histórico de Gipuzkoa sus declaraciones del IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio "preservando la 'confidencialidad' de los datos, rentas y titularidad de bienes en las mismas contenidas, con la finalidad de mantener 'reservado' el contenido de su patrimonio, finalidad que seguramente también persiguiera al no figurar como titular de bienes en este Territorio Histórico que pudieran poner de manifiesto su capacidad económica".

12. D. (Nombre y Apellidos 3) alega que la gran mayoría de los bienes o derechos del causante son susceptibles de generar únicamente rendimientos capital mobiliario, por lo que no deben ser tenidos en cuenta. En cuanto a los inmuebles, la Xunta de Galicia no ha acreditado que generen rendimientos del capital inmobiliario. Por otra parte, la Xunta ha obviado que el causante cobraba su pensión de jubilación en una cuenta ban-

caria abierta en una oficina del BBVA sita en Zarautz, dato que acredita que la totalidad de sus rendimientos del trabajo se percibían en Gipuzkoa.

13. La Xunta de Galicia replica a las anteriores alegaciones en su escrito de 1 de julio de 2009 con la argumentación que se seguidamente se resume.

En la base imponible del IRPF, alega la Xunta, se incluyen las imputaciones de renta, es decir, las que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles urbanos (que son los tenidos en cuenta en el cálculo efectuado por esta Administración). Según los datos que figuran en la Dirección General del Catastro, los valores catastrales de los inmuebles situados en Galicia ascienden a un total de 857.676,76 Euros. Excluyendo el valor de los inmuebles situados en la calle AAA de Vilamartín de Valdeorras donde la Xunta entiende que el causante tenía su vivienda habitual, que no generaría imputación de rentas, el valor catastral a tener en cuenta para el cálculo de dicha imputación asciende a 642.793,15 Euros. La imputación de renta a incluir en la base imponible por este concepto asciende al 1,1 por 100 del anterior valor, es decir, 7.070,72 Euros.

Por otra parte, el único bien inmueble (o de cualquier otra clase) que le consta a la Xunta en el País Vasco es el piso de Zarautz, cuyo precio de adquisición ascendió a 18.500.000 Pts. (111.187,24 Euros), según consta en la escritura de compraventa del mismo. Dado que no se ha aportado la referencia y el valor catastral del inmueble, a pesar de haber sido requerido, se toma como base de la imputación el 50 por 100 del valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio: 55.593,62 Euros, que siempre resultará superior al valor catastral. Aplicando a ese valor el 1,1 por 100 resulta una imputación de 611,53 Euros. En conclusión, la parte de la base impo-

nible correspondiente a imputación de rentas de inmuebles que radican en Galicia es superior a la de los que radican en el País Vasco.

14. Vistas las alegaciones de los comparecientes acerca del lugar donde radica el principal centro de intereses del causante, la Junta Arbitral considera que la Xunta de Galicia ha probado suficientemente que dicho centro se encontraba en la Comunidad Autónoma de Galicia.

No rebaten esta conclusión los argumentos aducidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa, ya que en el cómputo realizado por la Xunta no se han tomado en consideración rentas del capital mobiliario y sí, por el contrario, rentas de inmuebles n la titularidad de éstos. Es obvio, por otra parte, que la inclusión de tales rentas en el cálculo requerido por la regla segunda del artículo 43.Uno CEPV y la determinación del lugar de su obtención no requieren la previsión en el Concierto Económico de ningún punto de conexión, puesto que no se trata de atribuir potestades tributarias sobre tales rentas sino tan sólo de comparar las obtenidas en uno u otro territorio. En este sentido, no cabe la menor duda de que las rentas inmobiliarias se consideran obtenidas en el lugar de situación del inmueble, regla universal de localización de esta clase de rentas.

El argumento adicional de la Diputación Foral de Gipuzkoa no resulta fácil de entender. No está claro, en efecto, qué se quiere decir al aludir a la 'confidencialidad' de los datos, rentas y titularidad de bienes contenidas en las declaraciones tributarias del causante a la Hacienda Foral de dicho Territorio Histórico, pues es evidente que dicha confidencialidad no puede referirse a esta Administración tributaria, a la que los contribuyentes presentaron sus declaraciones fiscales, en las que debían revelar verazmente sus datos fiscales, sin que tenga sentido mencionar "la finalidad de mantener 'reservado' el contenido de su patrimonio".

La alusión a que esta finalidad era la perseguida por el causante "al no figurar como titular de bienes en este Territorio Histórico que pudieran poner de manifiesto su capacidad económica", puede ser interpretada en el sentido de que el causante podría haber ocultado a la Hacienda guipuzcoana la titularidad de otros bienes radicados en dicho territorio que podrían desplazar hacia éste el centro de intereses del causante. Pero si esto es lo que se ha querido decir, resulta cuando menos pintoresco que la Diputación Foral de Gipuzkoa defienda su postura sobre el poder de exacción del Impuesto sobre Sucesiones del causante con el fraude que éste habría podido cometer contra su propia Hacienda.

En lo que concierne a la pensión (rendimiento del trabajo según el artículo 17.2 LIRPF) percibida por el causante a través de la cuenta en una oficina del BBVA en Zarautz, en el expediente figuran los movimientos de dicha cuenta, estando identificados los correspondientes a abonos de pensiones con el código de concepto 80. Los ingresos por este concepto en el periodo comprendido entre 31/03/2003 y el 31/03/2004, es decir, durante el año anterior al devengo del Impuesto sobre Sucesiones sumaron un total de 5.179,36 Euros. Sumando a este importe la renta imputada, según la Xunta de Galicia, al inmueble situado en Zarautz (611,53 Euros), resulta una renta total obtenida en el País Vasco incluible en la base imponible del IRPF a efectos de la aplicación de la regla segunda del artículo 43.Uno CEPV de 5.790, 89 Euros, inferior a la obtenida en Galicia (7.070,72 Euros).

Se llega de este modo a la conclusión de que el principal centro de intereses del causante estaba situado en el territorio de Galicia y, por tanto, que el causante tenía su residencia habitual en este territorio, en la calle de AAA de Vilamartín de Valdeorras. Carecen de relevancia a estos efectos las discrepancias existentes en cuanto al número

de dicha calle en el que se encontraba el domicilio del causante.

15. La conclusión a la que hemos llegado en el Fundamento de Derecho precedente lleva forzosamente a resolver por aplicación del punto de conexión establecido en el artículo 25.Uno, a) CEPV, que la exacción del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D. (Nombre y Apellidos 1) corresponde a la Comunidad Autónoma de Galicia.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la exacción del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D. (Nombre y Apellidos 1) (DNI ----) es competencia de la Comunidad Autónoma de Galicia.

En ejecución de la presente resolución la Diputación Foral de Gipuzkoa transferirá a la Xunta de Galicia el importe ingresado en virtud de la autoliquidación del mencionado Impuesto sobre Sucesiones presentada a la Hacienda de dicho Territorio Histórico.

Resolución R 20/2011 Expediente 15/2008

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de julio de 2011

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra sobre la determinación del lugar del domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. B----) desde el 30 de diciembre de 2002, fecha en la que dicha entidad trasladó su domicilio social desde Navarra a Beasain (Gipuzkoa), en la Calle AAA, nn, hasta la fecha de 17 de diciembre de 2004 en la que dicha entidad trasladó su domicilio social a la Calle BBB, nºn de la misma localidad.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 11 de junio de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 12. De dicho escrito resultan los antecedentes que se resumen a continuación:

1º. La entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. B----) se constituyó en Vitoria el día 3 de diciembre de 1984 y estableció su domicilio social en Navarra.

2º. Mediante escritura de 30 de diciembre de 2002 dicha entidad trasladó su domicilio social desde Navarra a Beasain (Gipuzkoa).

3º. La Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación de Gipuzkoa realizó una comproba-

ción del domicilio social declarado por dicha entidad, a partir del 30 de septiembre de 2002, sito en la Calle AAA, nn de Beasain, Gipuzkoa. Este domicilio, con posterioridad, en virtud de escritura de fecha 17 de diciembre de 2004 fue trasladado a la Calle BBB, nn de dicha localidad. Este último domicilio si es admitido, a partir de la fecha indicada, como domicilio fiscal de la entidad. Por tanto, la controversia acerca del domicilio de (ENTIDAD 1), S.L. se ciñe al periodo comprendido entre el 30 de septiembre de 2002 y el 17 de diciembre de 2004.

4º. Como resultado de dicha comprobación se inició el procedimiento de cambio de domicilio fiscal de (ENTIDAD 1), S.L. desde su sede en aquella fecha (Calle AAA, nn, de Beasain, (Gipuzkoa) hasta Navarra por haberse considerado que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de dicha entidad se llevaba a cabo desde la Comunidad Foral de Navarra.

2. En su reunión de 12 de septiembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a (ENTIDAD 1), S.L. y al Gobierno de Navarra.

3. El 7 de noviembre de 2008 el Gobierno de Navarra presentó un escrito ante esta Junta Arbitral, registrado el siguiente día 10, en el que asevera: uno, que la Junta Arbitral del Concierto no tiene competencia para resolver los conflictos que se pueden suscitar entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, señalando, en conclusión, que "los conflictos a los que nos estamos refiriendo han de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa; y ello, tanto si se promueven por las respectivas Administraciones como, a título de ejemplo, en caso de conflicto negativo, por los particulares"; y dos;

que "dado el rechazo de la competencia de la Junta Arbitral del Concierto no se entra a fundamentar la posición de la Comunidad Foral sobre el fondo del asunto que motiva el conflicto".

4. Concluido el expediente y puesto de manifiesto, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante escrito de 24 de abril de 2009, registrándose el siguiente día. La Comunidad Foral de Navarra hizo lo propio el 7 de abril de 2009. También presentó alegaciones (ENTIDAD 1), S.L., en este caso, el 15 de abril de 2009, oponiéndose a las pretensiones de Gipuzkoa.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en la determinación del lugar del domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. B31146061) desde el 30 de diciembre de 2002 hasta el 17 de diciembre de 2004.

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión es preciso examinar la alegación relativa a la falta de competencia de esta Junta Arbitral resolver el conflicto, formulada por el Gobierno de Navarra, cuyos argumentos, resumidamente, son los siguientes:

1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el

Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.

3º. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.

4º. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".

5º. Tanto el artículo 51.1.b) del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País

Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

6º. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaran entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.

7º. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.

8º. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa.

3. No comparte los argumentos del Gobierno de Navarra la Diputación Foral de Gipuzkoa, de ahí que en su escrito de alegaciones responda señalando lo siguiente:

a) El artículo 66 del Concierto Económico no excluye del ámbito competencial de conocimiento de esta Junta Arbitral los conflictos que puedan plantearse en relación con la Comunidad Foral de Navarra, debiendo, en consecuencia, incluirse dicha Comunidad dentro de la expresión "cualquier otra Comunidad Autónoma" recogida en dicho precepto.

b) En la aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra forma parte del "Estado" (territorio de régimen común) a todos los efectos, incluida la

- atribución de competencias a la Junta Arbitral.
- c) De hecho, recuerda la Diputación de Gipuzkoa, la propia Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en resolución de 4 de abril, dictada en el procedimiento 17/2007, en relación con el conflicto promovido en cuanto a la interpretación del concepto "territorio régimen común", del artículo 18.2 he dicho Convenio vino a señalar que dicho concepto debe considerarse integrado por todo territorio español que sea s del territorio de la Comunidad Foral de Navarra. Trasladado ello al Concierto Económico con el País Vasco, no cabe sino considerar dicho concepto como el integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Autónoma Vasca, incluyendo, por tanto, a la Comunidad Foral de Navarra.
- d) La utilización de la vía jurisdiccional propuesta por el Gobierno de Navarra, para la resolución del asunto en el conflicto planteado, queda recogida en el último párrafo del artículo 67 del Concierto, pero siempre una vez resuelto conforme a Derecho el conflicto por parte de la Junta Arbitral del Concierto mediante la oportuna resolución la oportuna resolución.
- 4.** Para resolver esta cuestión debemos partir de lo dispuesto en el artículo 66.
- Uno, del Concierto que establece que la Junta Arbitral tiene atribuidas las siguientes funciones:
- "a) 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 aplicación de los pun-
- tos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Conocer los conflictos que surjan entre las administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".
- 5.** También debe tenerse en cuenta que el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que desarrolla los artículos 65, 66 Y 67 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que Las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, podrán promover conflictos (..)
- d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común y la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma discrepe.
- 6.** Pues bien, ningún precepto del Concierto Económico excluye de manera absoluta la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establece claramente la competencia de esta Junta Arbitral para

"[r]esolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes". No aclara la letra c) del citado artículo 66.uno, quienes han de ser las administraciones en conflicto, pero si ya en la letra a) del mismo artículo se habla de 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", no existe ninguna razón, realizando una interpretación lógica y sistemática, para dejar fuera de las controversias sobre domiciliación de los contribuyentes, a las que se produzcan entre cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

7. En apoyo de la interpretación que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo, número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, referida, precisamente, a la resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico, citada en sus alegaciones por la Administración guipuzcoana, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo.

8. Con respecto al fondo de este conflicto debemos recordar que según la letra b) del apartado cuatro del artículo 43 del Concierto Económico, a los efectos de éste se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco, "las personas jurídicas y demás entidades sometidas al impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

9. Igualmente debemos tener presente que según el artículo 43.Nueve del Concierto Económico "el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente". En este caso, como quiera que la propuesta de cambio de domicilio fue expresamente rechazada por la Hacienda de Navarra (págs. 150 a 160 de las 177 de que consta el expediente), resulta obligado, de conformidad con lo previsto en el último párrafo del citado apartado nueve del artículo 43, continuar el procedimiento de cambio de domicilio en la forma prevista en el apartado seis del mismo artículo, que dispone que "las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 111 del capítulo 1II de este Concierto Económico".

10. Son datos relevantes para resolver la cuestión (págs. 130-131, 141 a 144, 150 a 160 y 161 a 164 de las 177 de que consta el expediente), los siguientes:

- a) La entidad (ENTIDAD 1), S.L se constituyó el día 3 de diciembre de 1984 estableciendo su domicilio social en el municipio de Torrano (Navarra), designando como administradores solidarios a D. (Nombre y Apellidos 1) y D. (Nombre y Apellidos 2), titulares cada uno del 50 por 100 del capital social de la entidad, y domiciliados en el antedicho municipio de Torrano.
- b) Mediante escritura de 30 de diciembre de 2002 la entidad (ENTIDAD 1), S.L.

traslado su domicilio social desde Navarra a Beasain (Gipuzkoa).

- d) A solicitud del Servicio de Gestión de Impuestos Director se realizó por la Inspección una comprobación del domicilio social declarado por (ENTIDAD 1) S.L. a partir del 30 de diciembre de 2002, como resultado de la cual se inició el procedimiento de cambio de domicilio fiscal de la entidad desde Gipuzkoa a Navarra por haberse considerado que la gestión administrativa y a la dirección de los negocios de (ENTIDAD 1), S.L. se lleva a cabo desde esta última. La propuesta de cambio ha sido expresamente rechazada por el Gobierno de Navarra por entender que el domicilio fiscal de la entidad radica en Gipuzkoa.
- e) La Diputación Foral se remite al informe de la Inspección para fundamentar su pretensión, informe del que recogemos los siguientes extremos:

1) El domicilio social de (ENTIDAD 1), S.L coincide con el domicilio fiscal de Asesoría (Entidad 2), S.L., de la cual es cliente. En visita efectuada por la Inspección se comprueba que el local es titularidad de D. (Nombre y Apellidos 3), quien ejerce su actividad en nombre y por cuenta de la citada Asesoría, comprobándose que no existe despacho ni habitáculo alguno, reservado a la entidad (ENTIDAD 1), S.L. desde el cual su administrador pueda llevar a cabo la gestión y dirección de la misma. Igualmente no existe en el local ninguna placa o identificación de (ENTIDAD 1), S.L. S.L. Además, no existe ningún tipo de contrato de arrendamiento o cesión entre la Asesoría y Construcciones Lizarte, S.L. para la utilización del referido local. La Asesoría (Entidad 2), S.L. percibe de (ENTIDAD 1), S.L. los hono-

arios correspondientes por los servicios que le presta en materia fiscal, laboral y contable, servicios que se venían prestando antes del traslado de su domicilio social realizado en 2002.

2) La persona encargada de la dirección de los negocios de la entidad es el administrador solidario D. (Nombre y Apellidos 1), que está domiciliado fiscalmente y tiene residencia habitual en Pamplona.

3) El lugar desde donde se lleva de forma permanente la contabilidad y el registro de todas las operaciones de la sociedad y donde se guardan los justificantes y antecedentes precisos para poder verificar los mismos es el domicilio particular del Sr. Lizárraga Artola sito, como ya se ha dicho, en Pamplona. Desde él se emiten las facturas de las operaciones llevadas a cabo por la sociedad y en ese domicilio se recepcionan y cotejan las facturas recibidas correspondientes a las compras y gastos realizar por la misma. Asesoría (Entidad 2) S.L. se limita a confeccionar determinados documentos de (ENTIDAD 1) S.A., a partir de los datos que ésta le facilita, actividad que de ninguna manera puede identificarse con la gestión y dirección de los negocios de dicha empresa.

4) En Navarra reside también el otro socio y administrador solidario de (ENTIDAD 1) S.A., lo que constituye un elemento relevante a la hora de valorar el lugar donde es posible ejercer debidamente la dirección de los negocios de la sociedad.

5) El Gobierno de Navarra, asumiendo lo que expuso el representante del obligado tributario en el expe-

diente de cambio de domicilio, sostiene que la gestión y dirección de la empresa se tiene que desarrollar forzosamente en Gipuzkoa dado que en este territorio es donde se ejecutan de manera exclusiva las obras. Rebatiendo esta argumentación, la Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que una cosa es la dirección de los negocios de la sociedad y otra distinta la gestión de cada una de las obras. El Gobierno de Navarra, asegura la Diputación Foral de Gipuzkoa, confunde ambas cosas. La tesis del Gobierno de Navarra implica tanto como afirmar que existen múltiples domicilios fiscales, tantos como sean las promociones de obras realizadas. La Diputación Foral de Gipuzkoa afirma que es propio de la actividad ejercida (construcción completa, reparación y conservación) que algunas de las circunstancias se den en el lugar de la ejecución de las obras, pero no por ello debe entenderse que el conjunto de la dirección y gestión de la sociedad como tal se centraliza en la obra correspondiente.

6) El propio Servicio de Inspección Tributaria de Navarra admite que a finales del año 2004, (ENTIDAD 1), S.L. ha trasladado su domicilio social de la calle Juan Iturrealde, 5-bajo de Beasain, que es el domicilio de Asesoría (Entidad 2), S.L. a un local propio en la Calle Martina Maiz, 4, también de Beasain, en que la Hacienda guipuzcoana entiende que, si se dieran las circunstancias necesarias, si podría aceptarse como su domicilio fiscal.

- f) Los hechos probados indican que la dirección y gestión de (ENTIDAD 1), S.L, durante el periodo indicado (30 de diciembre de 2002 hasta 17 de diciembre de 2004) está en Navarra y no en Gipuzkoa, ya que el domicilio de los

dos administradores solidarios en Navarra, el domicilio en Gipuzkoa realmente es el de la Asesoría de la que es un cliente más, pagando por ello la correspondiente cantidad, y por tanto, no cabe estimar otra cosa que en él se elaboran determinados documentos de cara a cumplir las obligaciones correspondiente con Hacienda y con la Seguridad Social, pero no la dirección efectiva de la entidad, y de hecho, Asesoría (Entidad 2), S.L. rechaza la existencia de cualquier vinculación. En definitiva, como afirma la Diputación de Gipuzkoa, la gestión y dirección de los negocios de (ENTIDAD 1), S.L. se entiende centralizada en el domicilio de uno de los administradores, pues desde ese domicilio, como punto de referencia, actúa la sociedad, guardándose en él todos los antecedentes y justificantes precisos (contabilidad, libros registro, actas de reuniones, etc.), para la verificación de sus operaciones.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. -----), desde el 30 de diciembre de 2002 hasta el 17 de diciembre de 2004 está situado en la Comunidad Foral de Navarra.

Resolución R 21/2011 Expediente 3/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de septiembre de 2011 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto negativo de competencias planteado entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución o compensación del IVA correspondiente al ejercicio 2007 reclamada por la entidad (ENTIDAD 1). S.A. (NIF A95339172), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 3/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de escrito de 11 de marzo de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º. En virtud de escrituras de fecha 20 de septiembre de 2007, inscritas el 28 de septiembre de 2007, se realizó la absorción por la entidad (ENTIDAD 1), S.A. (NIF A---) de las sociedades (ENTIDAD 2), S.A. (NIF A---), (ENTIDAD 3), S.A. (NIF A---) y (ENTIDAD 4), S.A. (NIF A---). Como consecuencia de la fusión (ENTIDAD 1) se subrogó por sucesión universal en los derechos y obligaciones de las sociedades absorbidas.

2º. (ENTIDAD 1) tributó en 2007 exclusivamente a la Diputación Foral de Gipuzkoa; las entidades absorbidas lo hicie-

ron también exclusivamente a la Administración del Estado.

- 3º. En las declaraciones (modelo 320) del IVA del mes de septiembre de 2007 las sociedades absorbidas declararon como cuotas a compensar en períodos posteriores las siguientes cantidades: (ENTIDAD 2), 663.396,90 EUR; (ENTIDAD 3), 3.550.737,86 EUR y (ENTIDAD 4), 10.604,34 EUR.
- 4º. (ENTIDAD 1) presentó en enero de 2008 ante la Diputación Foral de Gipuzkoa solicitud de devolución del saldo negativo resultante de su declaración-liquidación del ejercicio 2007 (modelo 390) por el IVA, por importe de 5.117.334,04 EUR, que le fue satisfecha por la Diputación. Dicha entidad presentó igualmente ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en nombre de las entidades absorbidas declaración correspondiente al último periodo mensual de 2007 solicitando la devolución de los saldos pendientes.
- 5º. En noviembre de 2008 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dictó liquidaciones provisionales denegando íntegramente la devolución solicitada por (ENTIDAD 4) y (ENTIDAD 3). Respecto a (ENTIDAD 2), la AEAT denegó parcialmente la devolución por importe de 84.505,82 EUR, accediendo a la devolución de 578.891,08 EUR (saldo que provenía de 2006).
- 6º. Recurridas en reposición las anteriores liquidaciones, las resoluciones desestimatorias fueron impugnadas ante el TEAR del País Vasco, el cual, mediante sendas resoluciones de 21 de enero de 2010 acordó suspender la tramitación de las correspondientes resoluciones

hasta tanto sea resuelto el presente conflicto.

7º. Con fecha 12 de noviembre de 2008 (ENTIDAD 1) presentó al Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa escrito solicitando la rectificación de la declaración-liquidación, resumen anual (modelo 390), ejercicio 2007, que había presentado en enero de 2008. La rectificación instada consistía en añadir a la cantidad cuya devolución había solicitado inicialmente (5.117.334,04 EUR) los saldos pendientes de devolución a las entidades absorbidas (véase el anterior párrafo 3º); es decir, solicitando la devolución adicional de 4.224.739,10 EUR y, por tanto, de un total de 9.342.073,14 EUR. El 20 de noviembre (ENTIDAD 1) puso en conocimiento de la Hacienda Foral las liquidaciones provisionales practicadas por la AEAT (véase el anterior apartado 5º), reduciendo en consecuencia el importe adicional cuya devolución solicitaba hasta 3.645.848,02 EUR.

8º. El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante acuerdo de fecha 25 de noviembre de 2008 denegó la devolución de la cantidad adicional solicitada. Desestimado el recurso de reposición contra este acuerdo e interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEA Foral de Gipuzkoa, este órgano suspendió la tramitación del procedimiento hasta tanto esta Junta Arbitral resuelva el presente conflicto.

3. En su escrito de planteamiento del conflicto la Diputación Foral de Gipuzkoa solicita de esta Junta Arbitral en sustancia que declare la competencia de la Administración del Estado para llevar a cabo la devolución del

saldo negativo por importe de 3.645.848,02 EUR, resultante de las declaraciones presentadas por las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1) correspondientes a períodos en los que éstas tributaban exclusivamente por dicho impuesto a la Administración del Estado. Solicita asimismo "la restitución de los intereses que correspondan como consecuencia de la devolución ya efectuada del importe solicitado por la entidad interesada, cuestión que debiera recogerse en los términos de ejecución de la resolución que se dicte".

4. La AEAT formuló alegaciones mediante escrito de fecha 12 de mayo de 2008, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 14. En dicho escrito la AEAT solicita de este órgano en síntesis lo siguiente:

- Que acuerde la inadmisión total del conflicto por haber sido ya asumida la competencia controvertida por la Diputación Foral de Gipuzkoa al haber hecho efectiva la devolución solicitada.
- Subsidiariamente, en relación con la cuestión de fondo, que acuerde desestimar la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, declarándola competente para la devolución del IVA solicitada.
- También subsidiariamente que declare la improcedencia de la reclamación de intereses de demora efectuada por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

5. Tras la puesta de manifiesto del expediente tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa como la AEAT presentaron nuevas alegaciones, por medio de sendos escritos ambos de fecha 3 de mayo de 2011, registrados los dos de entrada el día siguiente. Por su parte, (ENTIDAD 1) formuló alegaciones mediante escrito de 3 de junio de 2011, registrado en esta Junta Arbitral el día 6 de junio de 2011.

La Diputación Foral reitera la solicitud presentada en el escrito de planteamiento.

El contribuyente solicita, en síntesis, que se declare la competencia de la Agencia Tributaria para la devolución del saldo del IVA generado en el ejercicio 2007 por las sociedades absorbidas "y, en particular: se acuerde en primer lugar el reembolso a favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa del importe principal de 3.645.848,02 € adelantado por dicha hacienda foral, así como de los intereses de demora que a esa hacienda foral le correspondan desde la fecha en que realizó la devolución a mi representada (12 de diciembre de 2008) hasta la fecha del reembolso efectivo; y en segundo lugar, se acuerde la restitución a mi representada de aquellos intereses de demora que, conforme a la Ley, le corresponden, desde el 31 de julio del 2008 hasta la fecha en que percibió de la Diputación Foral las cuotas del IVA (principal) discutidas, estableciendo a dichos efectos unos términos de la ejecución de la resolución que permitan la restitución de dichos intereses con plena eficacia".

El escrito de la AEAT señala en su Fundamento de Derecho Segundo que "[e]l Tribunal Supremo en sentencias de 9 [sic; la fecha correcta es 10] y 17 de junio de 2010, dictadas en relación con supuestos similares al planteado en el presente conflicto, ha establecido que la entidad debe solicitar la devolución del saldo del IVA ante la Administración competente en el periodo en que se generó". Cita a continuación párrafos de las citadas sentencias en los que se desarrolla y fundamenta la tesis expuesta.

El Fundamento de Derecho Tercero del citado escrito de la AEAT es del siguiente tenor literal: "Resultando evidente que la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en las citadas sentencias es igualmente aplicable al caso que nos ocupa, la AEAT ratifica las alegaciones formuladas el 12 de mayo de 2009, excepción hecha del criterio que debe apli-

carse en el supuesto de traslado de saldos de IVA (fundamento de derecho tercero) a la luz de la citada doctrina del Tribunal Supremo" (la negrita es del propio escrito). Es de señalar que el escrito no contiene un *petitum* en sentido formal.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del presente conflicto consiste en determinar si la Administración competente para la devolución del saldo negativo del IVA, ejercicio 2007, resultante de las declaraciones presentadas por las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1), es decir, (ENTIDAD 2), (ENTIDAD 3), y (ENTIDAD 4), por importe, respectivamente, de 84.505,82 EUR, 3.550.737,86 EUR y 10.604,34 EUR, que suman en total 3.645.848,02 EUR, es la Administración del Estado o la Diputación Foral de Gipuzkoa.

2. La decisión acerca del anterior objeto del conflicto es la cuestión de fondo planteada por éste, que está resuelta por la doctrina jurisprudencial dictada acerca de dicha cuestión, formada básicamente por las dos sentencias citadas por la AEAT en su segundo escrito de alegaciones de 3 de mayo de 2011, a saber, las de 10 de junio de 2010, recaída en el recurso 378/2009, y 17 de junio de 2010, dictada en el recurso 529/2009, que confirman la tesis sustentada por la Junta Arbitral en asuntos sustancialmente iguales al presente, como reconoce la propia AEAT. La referida doctrina se resume en que a la luz del Concierto Económico no es admisible el traslado de saldos del IVA de una a otra Administración, y en consecuencia, que la devolución es competencia de la Administración que lo era para la exacción del impuesto cuando aquellos se originaron. Puesto que en el presente caso tal Administración era la del Estado, debemos resolver la cuestión de fondo planteada por el presente conflicto declarándola competente para realizar la devolución de la cantidad controvertida. Esta solución es aceptada por la AEAT en el

citado escrito, por lo que la cuestión es pacífica.

3. Subsiste, no obstante la controversia en torno a la cuestión preliminar planteada por la AEAT en su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 2009 (Fundamento de Derecho 2º), que ésta ratifica en el Fundamento de Derecho Tercero de su escrito de 3 de mayo de 2011, reproducido en el apartado 5 de los antecedentes. Dicha cuestión es la inadmisibilidad "total" del conflicto por falta de competencia de la Junta Arbitral.

Señala la AEAT que la Diputación Foral de Gipuzkoa acordó hacer efectiva la evolución solicitada mediante acuerdo de 4 de diciembre de 2008 "con lo que asumió materialmente la devolución solicitada". Aduce la AEAT que no existe ningún precepto en la legislación del IVA "cuya aplicación permita autorizar la realización al obligado tributario de una devolución derivada de la mecánica liquidatoria del IVA (o una devolución de ingresos indebidos) que la Administración Tributaria considere que es jurídicamente improcedente".

Semejante devolución estaría impedida por la indisponibilidad del crédito tributario, por lo que "a sensu contrario, la única justificación legal para la actuación de la Diputación Foral de Guipúzcoa se encuentra precisamente en la asunción material de la competencia para efectuar la devolución, y así parece reconocerlo la propia Diputación Foral cuando señala en el acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado el 4 de diciembre de 2008 que '*en aras a velar por el principio de neutralidad del sistema común del IVA, se procede a efectuar la devolución solicitada*'".

Añade la AEAT que "[t]ampoco puede amparar su actuación la Diputación Foral, en la salvaguarda de los derechos del obligado tributario, pues para evitar los perjuicios que se le pudieran producir como consecuencia

de que las dos Administraciones (Estatal y Foral) se declaran incompetentes, el ordenamiento tiene previsto que el propio obligado tributario pueda instar un conflicto negativo de competencia ante la Junta Arbitral". Se refiere la AEAT al llamado "conflicto automático" previsto en el artículo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

Concluye la AEAT que el acuerdo de la Diputación Foral de devolver la cantidad correspondiente a saldos del IVA generados por las sociedades absorbidas "es incompatible con la declaración de incompetencia y, por tanto, la priva de eficacia y convierte la actuación seguida por la Diputación Foral de Guipúzcoa en incompatible con el planteamiento del presente conflicto". Añade finalmente que este planteamiento supone ir contra los propios actos, puesto que la Diputación Foral ya había asumido la competencia.

4. La Diputación Foral de Gipuzkoa rebate los argumentos de la AEAT en escrito de 3 de mayo de 2011 con los razonamientos que se resumen a continuación:

- El acuerdo de 4 de diciembre de 2008 desestima el recurso de reposición interpuesto por el obligado tributario contra el acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos denegatorio de la solicitud de devolución complementaria del IVA derivada de los importes a compensar correspondientes a las sociedades absorbidas por el mismo. Dicha desestimación se funda en la falta de competencia de la Hacienda Foral para efectuar la referida devolución por aplicación de las reglas del Concierto Económico. En consecuencia, dicho acuerdo no sólo no supone una asunción material por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa de la competencia de devo-

lución sino que implica precisamente todo lo contrario.

- Pese a desestimar el recuso de reposición, el acuerdo citado llevó a cabo la devolución "en base a criterios de excepcionalidad y urgencia y en aras de velar por el principio de neutralidad del sistema común del IVA". La urgencia de la devolución se justifica por la situación financiera del contribuyente puesta de manifiesto en el expediente del recurso de reposición y teniendo en cuenta el elevado importe de la devolución y la posible dilación del procedimiento ante la Junta Arbitral. Respecto al principio de neutralidad, aduce la Diputación Foral de Gipuzkoa la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea según la cual debe existir una inmediatez en la deducción del IVA soportado y rechazarse la diferencia de trato en este aspecto entre operadores que realicen las mismas operaciones, sin que la legislación de cada Estado pueda constituir un obstáculo a estos efectos.
- Señala la Diputación Foral de Gipuzkoa la provisionalidad de la devolución practicada "hasta el pronunciamiento de la Junta Arbitral y/o otras instancias". Invoca la Diputación a este respecto el artículo 15.2 RJACE, que dispone lo siguiente:

"Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración compe-

tente, según la resolución de la Junta Arbitral".

- Aduce la Diputación Foral de Gipuzkoa que la AEAT en su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 2009 (pág. 22) reconoce que admitió la devolución de determinada cantidad que una de las entidades absorbidas, (ENTIDAD 2), tenía pendiente de compensar en el ejercicio 2006 (cfr. antecedente 2, número 5º).
- Finalmente, la Diputación Foral de Gipuzkoa expone diversas consideraciones que justificarían la devolución efectuada, en las que insiste en la excepcionalidad de la situación del contribuyente y en que tal devolución no implica una renuncia a su tesis de que la competencia para llevarla a cabo corresponde a la Administración del Estado.

5. La tesis de la AEAT viene a consistir en que al practicar la devolución de los saldos de las sociedades absorbidas la Diputación asume la correspondiente competencia y, por tanto, desaparece el conflicto y con él la competencia de esta Junta Arbitral para resolverlo.

Pues bien, no compartimos esta tesis. La cuestión no radica en determinar si la Diputación actuó o no correctamente al practicar la devolución controvertida, sino si dicha devolución entrañaba una asunción de la competencia para llevarla a cabo en el marco de la distribución de competencias para la exacción del IVA establecida por el Concierto Económico. Ya ha quedado establecido en el anterior Fundamento de Derecho 2 que en el presente caso la competencia corresponde a la Administración del Estado. La atribución de la competencia para la exacción del impuesto es previa a la determinación de la procedencia o no de la devolución, que corresponderá hacer a la Administración que resulte competente. Por consiguiente, a efectos de la determinación de la competencia es irrelevante que la devolu-

ción sea o no procedente con arreglo a la normativa del IVA. Por lo demás, ninguna de las dos Administraciones ha cuestionado tal procedencia, sin perjuicio de que pueda hacerlo, en su caso, aquella que resulte competente.

Planteada así la cuestión no nos cabe duda de que la práctica de la devolución por la Diputación Foral de Gipuzkoa no implica una aceptación tácita de la correspondiente competencia o, lo que es lo mismo, una renuncia a la posición negadora de dicha competencia y su atribución a la Administración del Estado.

El acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa es perfectamente claro en cuanto sostiene la tesis del no traslado de saldos entre Administraciones y, en consecuencia, la competencia de la Administración del Estado en la que fundamenta su desestimación del recurso de reposición contra la denegación de la solicitud de devolución. Es también claro que la devolución se realiza "no obstante" mantener dicha posición en cuanto a la competencia. En conclusión, frente a la afirmación expresa e inequívoca de la falta de competencia para la devolución no es posible deducir de la realización de ésta una renuncia tácita a dicha posición.

Cuestión distinta -tanto de la relativa a la competencia como de la atinente a la procedencia de la devolución- es si la Diputación Foral de Gipuzkoa podía o no practicar la devolución con el carácter "provisional" con que lo hizo, anticipándose a la resolución de la Junta Arbitral. Esta cuestión va unida, a su vez, a la de la calificación del pago hecho al contribuyente. La verdadera naturaleza de dicho pago no es la de devolución del IVA, que no podría hacerse más que en ejercicio de las competencias de gestión del impuesto rechazadas por la Administración que lo efectuó. Dicha naturaleza es semejante a la de una subvención o ayuda; pero precisarla

con rigor, y con ella su régimen jurídico, es una cuestión en la que obviamente no incumbe entrar a esta Junta Arbitral, que habría de resolverse a la luz de la normativa presupuestaria y de gasto público de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

La tesis que mantenemos aprovecha también a la AEAT en cuanto acordó, mediante liquidación provisional de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial en el País Vasco de fecha 14 de noviembre de 2008 (folios 230 y sigs. del expediente de la AEAT), la devolución a (ENTIDAD 2) de 578.891,08 EUR, hecho del que por las razones expuestas tampoco cabe deducir que la AEAT hubiese asumido la competencia correspondiente. No podemos menos de notar, sin embargo, que sostener la tesis contraria frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa se compadece mal con la buena fe.

Sobre la base de los razonamientos anteriores, rechazamos la alegación de la AEAT de inadmisibilidad del conflicto, con lo cual queda despejado el camino para la adopción de la resolución en cuanto al fondo en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho 2.

6. En su escrito de planteamiento del conflicto la Diputación Foral de Gipuzkoa solicita "la restitución de los intereses que correspondan como consecuencia de la devolución ya efectuada del importe solicitado por la entidad interesada, cuestión que debiera recogerse en los términos de ejecución de la resolución que se dicte".

La AEAT, en su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 2009 afirma (Fundamento de Derecho 50) que al tratarse de una reclamación de intereses entre Administraciones le es aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Presupuestaria (LGP), Ley 47/2003, de 26 de noviembre:

"Si la Administración no pagara al acreedor de la Hacienda Pública estatal dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, habrá de abonarle el interés señalado en el artículo 17 apartado 2 de esta ley, sobre la cantidad debida, desde que el acreedor, una vez transcurrido dicho plazo, reclame por escrito el cumplimiento de la obligación.

En materia tributaria, de contratación administrativa y de expropiación forzosa se aplicará lo dispuesto en su legislación específica".

La AEAT señala que, puesto que no se ha producido por parte de la AEAT el reconocimiento de obligación alguna, no ha habido lugar a la denuncia de la mora y no corresponde la liquidación de intereses de demora.

En su escrito de alegaciones de 3 de mayo de 2011 la Diputación Foral de Gipuzkoa replica que no es aplicable el citado artículo de la LGP, sino el 15.2 RJACE, que dispone lo siguiente:

"Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral".

Afirmó la Diputación Foral de Gipuzkoa que entre las compensaciones a las que hace referencia este precepto "debe necesariamente incluirse el abono de los correspondientes intereses de demora en caso de que una Administración haya efectuado la devolu-

lución de un importe para cuya devolución la Junta Arbitral determine finalmente que es competente la otra Administración. La compensación de los intereses de demora es necesaria para una completa restitución de la situación patrimonial de las Administraciones en conflicto, evitando, además, 'enriquecimientos injustos' que en otro caso tendrían lugar".

Invoca, por último, la Diputación Foral de Gipuzkoa el artículo 115 LIVA, que dispone que transcurrido el plazo de seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora tributario, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame. La Diputación observa que "determinada la competencia [para la devolución] de la Administración del Estado, dicha Administración debería haber efectuado dicha devolución al obligado tributario, incluyendo el correspondiente interés de demora".

Por su parte, (ENTIDAD 1), en su escrito de 3 de junio de 2011 solicita de esta Junta Arbitral que acuerde los siguientes pronunciamientos respecto a los intereses (cfr. antecedente 5):

- El reembolso a favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa de los intereses de demora desde la fecha en que realizó la devolución a dicha entidad (12 de diciembre de 2008) hasta la fecha del reembolso efectivo;
- La restitución -hay que entender, la satisfacción-a la entidad de los intereses desde el 31 de julio de 2008 hasta la fecha en que percibió de la Diputación

Foral la devolución de los saldos controvertidos.

7. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16.5,e) RJACE, la resolución del conflicto debe comprender "la fórmula de ejecución de la resolución". La Junta Arbitral considera que por imperativo de este precepto sus resoluciones no deben limitarse a un pronunciamiento abstracto sobre la cuestión central del conflicto, sino que deben determinar las transferencias financieras que, en su caso, se deriven directamente de la decisión sobre dicha cuestión. Las "rectificaciones y compensaciones tributarias" a las que alude el artículo 15.2 RJACE, para el caso de que la Junta Arbitral niegue finalmente la competencia de la Administración tributaria que la hubiese venido ejerciendo son sólo un caso particular de las compensaciones financieras antes mencionadas. Este precepto no es aplicable en el presente caso.

La consecuencia directa de la declaración de la competencia de la AEAT para proceder a la devolución de los saldos del IVA, ejercicio 2007, a favor de las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1), es que dicha Administración es la que debe soportar la carga financiera de tal devolución. El importe de esta carga incluye, evidentemente, tanto el principal (3.645.848,02 EUR) como el interés de demora establecido en el artículo 115 UVA. La determinación de este interés (es decir, su tipo y periodo de devengo) no corresponde a esta Junta Arbitral, sino a la Administración obligada a satisfacerlo; la AEAT en el presente caso.

El titular del derecho a la devolución frente a la AEAT es el obligado tributario, el cual, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Supremo en la jurisprudencia citada en el Fundamento de Derecho 2, puede dirigirse a dicha Administración estatal para obtener el pago del principal e intereses de los saldos pendientes. Quedaría a salvo el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a reclamar

del contribuyente el pago del principal de la devolución que le anticipó en su día. Sería más sencillo, sin embargo, que la AEAT transfiriese directamente esa cantidad a la Hacienda Foral, previo acuerdo entre ambas Administraciones.

No procede, en cambio, que la AEAT satisfaga directamente el interés de demora a la Diputación por el anticipo hecho por esta al contribuyente del principal de la devolución, por la razón fundamental de que, como hemos indicado en el Fundamento de Derecho 5, el pago hecho al contribuyente no tenía la naturaleza de devolución; de haberla tenido el hecho mismo del pago hubiera determinado el cese del devengo del interés. El abono de un interés de demora por la AEAT a la Hacienda Foral de Gipuzkoa no puede fundarse, por tanto, en el artículo 115 L1VA.

De conformidad con las consideraciones precedentes, la obligación de pago de un interés a la Diputación Foral correrá a cargo del contribuyente, beneficiario del anticipo hecho por aquélla. Incumbe a la Hacienda Foral determinar el devengo y, en su caso, la cuantía de dicho interés con arreglo a la legislación aplicable de acuerdo con la naturaleza del pago hecho en su día al obligado tributario.

En conclusión, procede declarar que en ejecución de la presente resolución, la AEAT satisfará al obligado tributario los intereses de demora que procedan con arreglo a la normativa del IVA. En cuanto al principal de la devolución, las Administraciones interesadas pueden acordar que le sea directamente transferido a la Diputación Foral de Gipuzkoa por la AEAT.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la devolución del saldo negativo del IVA, ejercicio

2007, resultante de las declaraciones presentadas por las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1), es decir, (ENTIDAD 2), (ENTIDAD 3), y (ENTIDAD 4), por importe, respectivamente, de 84.505,82 EUR, 3.550.737,86 EUR Y 10.604,34 EUR, que suman en total 3.645.848,02 EUR, corresponde a la Administración del Estado.

En ejecución de la presente resolución la AEAT satisfará al obligado tributario los intereses de demora que procedan con arreglo a la normativa del IVA. En cuanto al principal de la devolución, las Administraciones interesadas pueden acordar que le sea directamente transferido a la Diputación Foral de Gipuzkoa por la AEAT.

Resolución R 22/2011 Expediente 05/2009

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de septiembre de 2011 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución o compensación del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. ----), por las operaciones realizadas hasta el 31 de julio de 2008, fecha a partir de la cual trasladó su domicilio social desde Gipuzkoa a Navarra.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 23 de junio de 2009, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 24, completado con otro de fecha 2 de julio de 2009, que tuvo entrada en esta Junta el siguiente día 3.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º. La entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. 895057238) (en adelante, "la entidad") en virtud de acuerdo adoptado en Junta General celebrada el día 9 de junio de 2008 (en el escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa se señala como fecha del acuerdo el día 13, lo que es erróneo porque dicha fecha corresponde a la expedición de la certificación, pero no a la adopción del acuerdo), elevado a escritura pública

en fecha 17 de junio de 2008, e inscrita en el Registro Mercantil de Gipuzkoa el 1 de agosto de 2008, acordó trasladar su domicilio social de Navarra a Gipuzkoa, pasando a tributar, como consecuencia de dicho cambio, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en la Diputación Foral de Gipuzkoa, conforme a lo previsto en el artículo 27.Uno. Tercera y 43.Siete del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 13 de mayo.

2º. La entidad presentó las declaraciones liquidaciones del IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del ejercicio 2008, por la totalidad de las operaciones realizadas hasta el día 31 de julio de 2008, ante la Hacienda de Navarra, arrojando una cantidad de 67.299,42 euros a devolver. A su vez la entidad presentó ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa declaración del IVA del tercer trimestre del 2008 con resultado a ingresar de 2.648,92 Euros, efectivamente ingresados, incluyendo únicamente aquellas operaciones realizadas por la mercantil a partir del 1 de agosto de 2008.

3º. La Jefa de Sección del IVA de la Hacienda tributaria de Navarra, en resolución fechada el 21 de enero de 2009, desestimó la solicitud de devolución formulada, anulando la declaración correspondiente al tercer trimestre de 2008, al considerar no competente a dicha Administración para la exacción del Impuesto correspondiente al referido trimestre.

4º. Ante la negativa de la Administración tributaria de Navarra de proceder a la devolución del saldo solicitado, la entidad presentó escrito de fecha 30 de enero de 2009 ante el Departamento

de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, solicitando la modificación de la declaración del Impuesto del tercer trimestre del 2008, añadiendo las operaciones declaradas inicialmente en Navarra y arrastrando el saldo a su favor al término del segundo trimestre, resultando así una declaración con un saldo a su favor de 64.614,50 Euros, en vez de los 2.684,92 Euros ingresados.

5º. Mediante Orden Foral 321/2009, de 21 de abril, del Diputado de Hacienda de la Diputación Foral de Gipuzkoa, notificada al Gobierno de Navarra el 29 de abril de 2009, se declaró la incompetencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa para admitir la modificación de la declaración-liquidación de IVA correspondiente al tercer trimestre de 2008, solicitada por la entidad.

6º. Mediante escrito de fecha 15 de junio de 2009, el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra acusó recibo de la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa y, en contestación a la misma le manifestó que la Hacienda Tributaria de Navarra no se considera competente para la devolución del saldo existente a favor de la entidad hasta su cambio de domicilio a Gipuzkoa.

3. En su reunión de 20 de diciembre de 2010, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento al Gobierno de Navarra.

4. El 25 de enero de 2011 el Gobierno de Navarra dirigió un escrito a esta Junta Arbitral, registrado el siguiente día 27, en el que asevera: uno, que la Junta Arbitral del Concierto no tiene competencia para resolver los conflictos que se pueden suscitar entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra,

señalando, en conclusión, que "el conflicto al que nos estamos refiriendo habría de dilucidarse, en su caso, en la jurisdicción contencioso-administrativa; y ello, tanto si se promueve por las respectivas Administraciones como, a título de ejemplo, en caso de conflicto negativo, por los particulares"; dos; que "[d]ado el rechazo de la competencia de la Junta Arbitral del Concierto, no se entra a fundamentar la posición de la Comunidad Foral de Navarra sobre el fondo del asunto que motiva el conflicto"; y tres, que con independencia de lo anterior, "el problema que originó este conflicto se encuentra resuelto, ya que la Administración tributaria de la Comunidad Foral ha devuelto a la entidad (ENTIDAD 1) S.L. las cantidades correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido que incluyen el segundo trimestre del año 2008, así como las cantidades relativas a las operaciones realizadas en el tercer trimestre de ese mismo año hasta el momento en que se produjo el cambio de domicilio".

5. Concluido el expediente y puesto de manifiesto, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante escrito de 3 de mayo de 2011, registrado el siguiente día, sin que ni el Gobierno de la Comunidad Foral de Navarra, ni (ENTIDAD 1) S.L. formularan alegaciones.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para la gestión, liquidación y recaudación, en relación con la declaración-liquidación del IVA correspondiente al tercer trimestre de 2008 por las operaciones realizadas por (ENTIDAD 1), S.L. hasta el 31 de julio de 2008 -último día en que tuvo su domicilio fiscal en Navarra, habida cuenta que el 1 de agosto de 2008 se produjo el efectivo traslado de su domicilio social a Gipuzkoa- de la que resulta un importe a devolver de 67.299,42 euros.

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión es preciso examinar la alegación relativa a la falta de competencia de esta Junta Arbitral para resolver el conflicto, formulada por el Gobierno de Navarra, cuyos argumentos, resumidamente, son los siguientes:

1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.

3º. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es

una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.

4º. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".

5º. Tanto el artículo 51.1.b) del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

6º. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaran entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.

7º. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.

8º. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse

en la jurisdicción contencioso-administrativa.

3. No comparte los argumentos del Gobierno de Navarra la Diputación Foral de Gipuzkoa, de ahí que en su escrito de alegaciones responda señalando lo siguiente:

1º. El artículo 66 del Concierto Económico no excluye del ámbito competencial de conocimiento de esta Junta Arbitral los conflictos que puedan plantearse en relación con la Comunidad Foral de Navarra, debiendo, en consecuencia, incluirse dicha Comunidad dentro de la expresión "cualquier otra Comunidad Autónoma" recogida en dicho precepto.

2º. En la aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra forma parte del "Estado" (territorio de régimen común) a todos los efectos, incluida [a atribución de competencias a la Junta Arbitral.

3º. De hecho, recuerda [a Diputación Foral de Gipuzkoa, la propia Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en resolución de 4 de abril, dictada en el procedimiento 17/2007, en relación con el conflicto promovido en cuanto a la interpretación del concepto "territorio de régimen común", del artículo 18.2 de dicho Convenio vino a señalar que dicho concepto debe considerarse integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra. Trasladado ello al Concierto Económico con el País Vasco, no cabe sino considerar dicho concepto como el integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Autónoma Vasca, incluyendo, por

tanto, a la Comunidad Foral de Navarra.

4º. La utilización de la vía jurisdiccional para la resolución del asunto planteado en el conflicto, propuesta por el Gobierno de Navarra, queda recogida en el último párrafo del artículo 67 del Concierto, pero siempre una vez resuelto conforme a Derecho el conflicto por parte de la Junta Arbitral del Concierto mediante la oportuna resolución.

4. Para resolver esta cuestión debemos partir de lo dispuesto en el artículo 66.º uno, del Concierto que establece que la Junta Arbitral tiene atribuidas las siguientes funciones:

"a) 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 aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer los conflictos que surjan entre las administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

5. También debe tenerse en cuenta que el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, establece que "Las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de

Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, podrán promover conflictos (...)

b) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, no se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma sostenga que sí es competente alguna de las Diputaciones Forales en dichos procedimientos."

6. Pues bien, ningún precepto del Concierto Económico excluye la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establecen claramente la competencia de esta Junta Arbitral para "[c]onocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales". No aclara la transcrita letra b) del citado artículo 66.º uno, quiénes han de ser las administraciones en conflicto, pero si ya en la letra a) del mismo artículo se habla de 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", no existe ninguna razón, realizando una interpretación lógica y sistemática, para dejar fuera de las controversias las que se produzcan entre cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

7. En apoyo de la interpretación que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo, número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, referida, precisamente, a la resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico, citada en sus ale-

gaciones por la Administración guipuzcoana, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo.

8. Concluida la competencia de esta Junta Arbitral para resolver el conflicto, procede abordar la cuestión de fondo, esto es, determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para devolver la cantidad de 67.299,42 euros resultante del IVA de las operaciones realizadas por (ENTIDAD 1), S.L. hasta el día 31 de julio de 2008, último día en el que tuvo su domicilio fiscal en Navarra, puesto que el mismo fue trasladado, con efectos desde el 1 de agosto de 2008, a Gipuzkoa.

9. En realidad, lo que se discute en este conflicto es la fragmentalidad o no de las cuotas del IVA en los casos de cambio de domicilio y, sobre esta cuestión, esto es sobre la competencia para la devolución de saldos del IVA pendientes al tiempo de un cambio de domicilio que determina a su vez el cambio de la Administración gestora del impuesto, ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo (Cfr. Sentencia de 10 de junio de 2010, relativa a nuestro expediente núm. 17/2008 y Sentencia de 17 de Junio de 2010, relativa a nuestro expediente núm. 20/2008), en sentido favorable a la fragmentalidad. Por tanto, si está claro que la exacción del IVA, hasta la fecha del cambio de domicilio correspondía a Navarra, habrá que estar a las consecuencias que de ello se extraen. Por tanto, siendo competente para la exacción del IVA Navarra, es a ella--a quien corresponde la devolución de la cantidad resultante.

10. El Gobierno de Navarra manifestó en su escrito remitido a esta Junta el 27 de enero de 2011 que "la Administración tributaria de la Comunidad Foral ha devuelto a la entidad "(ENTIDAD 1) S.L." las cantidades correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido que incluyen el segundo trimestre del año

2008, así como las cantidades relativas a las operaciones realizadas en el tercer trimestre de ese mismo año hasta el momento en que se produjo el cambio de domicilio". Sin embargo, es lo cierto que, como bien señala la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de alegaciones, dicha afirmación no ha quedado acreditada en el Expediente mediante prueba documental alguna.

Así las cosas, de dicha afirmación no puede colegirse, como interesa la Diputación Foral de Gipuzkoa, el allanamiento de la Hacienda Tributaria de Navarra a su pretensión, porque a esta Junta no le conste el expreso allanamiento de la Hacienda Tributaria de Navarra que, razonablemente no puede esperarse que lo formule ante una instancia cuya jurisdicción rechaza. Y tampoco puede tenerse por decaído el conflicto por carencia sobrevenida de objeto, a falta de toda prueba que acredite que, efectivamente, la Hacienda Tributaria de Navarra, como afirma, ya haya devuelto a la entidad la cantidad de que se discute.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración Tributaria del Gobierno de Navarra es competente para la gestión, liquidación y recaudación, en relación con la declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido que le fue presentada por la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. B---), correspondiente al tercer trimestre de 2008, por las operaciones realizadas por la misma hasta el 31 de julio de dicho año, fecha a partir de la cual trasladó su domicilio social a Gipuzkoa, de la que resulta un importe a devolver de 67.299,42 euros, y, consecuentemente, que dicha Administración Tributaria del Gobierno de Navarra debe devolver dicha cantidad a (ENTIDAD 1), S.L. en el caso de que no lo hubiera hecho con anterioridad al dictado de esta Resolución.

Resolución R-23/2011 Expediente 22/2008

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 4 de noviembre de 2011 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración Tributaria del Estado, sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la recaudación de las retenciones por rendimientos de trabajo personal practicadas por el obligado tributario (ENTIDAD 1), S.A.U. (C.I.F. A-----), a cuenta del IRPF, por el período comprendido desde abril de 2001 hasta febrero de 2005, por las trabajadoras Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2).

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 12 de mayo de 2008.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º. La entidad (ENTIDAD 1), S.A.U. (C.I.F. A-58141326) ingresó las retenciones a cuenta del IRPF derivadas de los rendimientos de trabajo personal abonados a sus empleadas Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2), correspondientes al período comprendido entre el mes de abril de 2001 y el mes de febrero de 2005, por un importe total de 171.273,04 euros, en la Administración del Estado, AEAT de Cataluña.

2º. Con fecha 4 de mayo de 2005, la entidad presentó ante la AEAT una solicitud de devolución de ingresos indebidos por el referido importe de 171.273,04 euros más sus intereses de demora correspondientes, argumentando que dicha cantidad corresponde a retenciones que hubieran debido ingresar en la Diputación Foral de Gipuzkoa porque dichas trabajadoras estaban adscritas a las oficinas que la entidad tenía en Donostia-San Sebastián, y que fue ingresada por error en la Administración del Estado.

3º. Con fecha 6 de septiembre de 2005, la AEAT desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos, argumentando que en los contratos de trabajo de las dos trabajadoras constaba que ambas debían prestar sus servicios en el centro de trabajo ubicado en Barcelona.

4º. La Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa inició el 9 de febrero de 2006 actuaciones de comprobación con el obligado tributario (ENTIDAD 1) S.A.U., que concluyeron mediante un acta de fecha 18 de mayo de 2006, en la que se determinó que las retenciones correspondientes a las retribuciones de trabajo de las empleadas Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2), correspondientes al período comprendido entre el mes de abril de 2001 y el mes de febrero de 2005, ambos inclusive, debieron haberse ingresado en la Hacienda Foral de Gipuzkoa al amparo de lo dispuesto en el artículo 7º. Uno a) del Concierto Económico, porque las dos prestaban sus servicios en territorio común y vasco y estaban adscritas al centro de trabajo de la empresa ubicado en ese Territorio Histórico.

Como argumentos en apoyo de la conclusión del Acta se citaban en el cuerpo de la misma los siguientes: a) que el propio obligado tributario, en escrito de fecha 26 de abril de 2005 aportado a la Hacienda Foral de Gipuzkoa manifestaba que tenía adscritas a las dos trabajadoras a su centro de Donostia-San Sebastián; b) que la entidad lleva establecida en Gipuzkoa ininterrumpidamente desde 1993; c) que la contratación de la Sra. Oyarbide coincidió con la apertura de la sede en Gipuzkoa, para hacerse cargo como responsable de la misma; d) que la contratación de la Sra. (Nombre y Apellidos 1), aunque comenzó unos meses después, también estuvo relacionada con la apertura de la sede en Gipuzkoa; e) que las dos trabajadoras siempre han estado adscritas a la sede de Gipuzkoa; que la circunstancia de que en los contratos de trabajo conste que están adscritas al centro de trabajo de Barcelona responde a razones de inercia, dado que la sede central de la sociedad radica en Barcelona; que el lugar de prestación de servicios es variable y depende del tipo de programas que estén realizando y que de forma habitual alternan trabajos realizados en Gipuzkoa con otros realizados en otras provincias; f) que las dos trabajadoras residen y han residido con anterioridad a 1996 en Gipuzkoa y han cumplimentado allí sus obligaciones fiscales.

A resultas de la referida Acta se giró liquidación a (ENTIDAD 1) S.A.U. por importe de 201.361,56 Euros, que incluía el importe de las retenciones dejadas de ingresar ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa (171.273,04 euros) más sus intereses de demora por cuantía de 30.042,13 euros.

5º. Por escrito de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de fecha 13 de marzo de 2008, registrado de entrada en la AEAT el 14 de marzo, se requirió la inhibición de esta última y se le reclamó la remisión del importe de 201.361,56 euros.

6º. El 17 de abril de 2007 la AEAT contestó a la Hacienda Foral de Gipuzkoa significándole que la actuación cuya competencia requería para sí esta última correspondía a un expediente tramitado y denegado al obligado tributario, que éste no había recurrido y que, además, al margen de dicho procedimiento tampoco se había iniciado otro directamente por la Hacienda Foral de Gipuzkoa en los términos previstos en los Acuerdos y Grupos de Trabajo AEAT-Haciendas Finales.

7º. El 1 de julio de 2008 la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña emitió un informe de ratificación de acuerdo de denegación de reembolso de ingresos tributarios, basándose en que "la entidad no ha acreditado que las trabajadoras hayan prestado sus servicios en el territorio foral de Guipúzcoa, desde luego no con carácter único, sino más bien al contrario atendiendo a sus contratos de trabajo"

3. En su reunión de 12 de septiembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado.

4. El 30 de octubre de 2008 la AEAT dirigió un escrito a esta Junta Arbitral, registrado el 3 de noviembre de 2008, en el que interesaba en primer lugar la inadmisión del conflicto, argumentando que los acuerdos de la AEAT por los que se desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por (ENTIDAD 1) SAU, en relación con las retenciones objeto del conflicto fueron notificados

a la Hacienda Foral de Gipuzkoa el 23 de septiembre de 2005, sin que hayan sido objeto de recurso y sin que en el plazo de cerca de tres años transcurridos desde aquella notificación hasta el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral, se planteara conflicto de competencias ante la jurisdicción competente "que era, como ha afirmado recientemente el Tribunal Constitucional en su sentencia 26/2008, la jurisdicción contencioso administrativa por no estar constituida en aquellos momentos la Junta Arbitral"; y subsidiariamente la desestimación de la retención de la Hacienda Foral de Gipuzkoa por no haber probado los hechos en los que se funda.

5. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la AEAT y a la entidad (ENTIDAD 1) SAU., la primera formuló alegaciones mediante escrito de 18 de marzo de 2009, registrado el día 23 de los mismos; la segunda mediante escrito de 16 de marzo de 2009, registrado el día 18 de los mismos; y sin que la entidad interesada formulara alegaciones.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para la recaudación de las retenciones por rendimientos de trabajo personal practicadas por el obligado tributario (ENTIDAD 1), SAU. (C.I.F. A----), a cuenta del IRPF, por el período comprendido desde abril de 2001 hasta febrero de 2005, por las trabajadoras Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2).

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión, es preciso examinar la alegación relativa a la extemporaneidad por la falta de presentación del conflicto, en ausencia de la Junta Arbitral, ante la jurisdicción contencioso administrativa, planteada como causa de inadmisión por la AEAT.

Este argumento ha sido reiteradamente utilizado por la AEAT en otros expedientes tramitados ante esta Junta Arbitral, algunos de los cuales han sido objeto ya de acuerdos notificados a dicha parte y firmes en vía administrativa.

Es cierto que el RJACE no regula un régimen transitorio para los conflictos planteados con anterioridad -lo que implicitamente supone asumir que se podían plantear los mismos aun en ausencia de Junta Arbitral- al nombramiento de los miembros de la Junta Arbitral y a la efectiva constitución de ésta, pero, como ya señalamos en la Resolución 2/2008, de 22 de diciembre, rebatiendo argumentos de la AEAT similares a los planteados en el conflicto que ahora nos ocupa, "en ausencia de una norma transitoria en el RJACE no existen razones para situar en cualquiera de las fechas señaladas el día inicial del cómputo del plazo de planteamiento del conflicto. Por el contrario, parece adecuado sostener que la aplicación del sistema de plazos de este Reglamento tiene como presupuesto que la Junta Arbitral se halle de manera efectiva en el desempeño de sus funciones. Carecería de justificación, en efecto, que caducase la posibilidad de acudir a la Junta Arbitral como vía prevista en el Concierto Económico para la resolución de controversias antes de que este órgano tuviese la posibilidad real de entrar a conocer de ellas. Esta conclusión encuentra apoyo además en el principio pro actione. Atendiendo a estas consideraciones, la Junta Arbitral ha adoptado el criterio de admitir a trámite los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución efectiva, que tuvo lugar el día 4 de abril de 2008, entre los que ..se encuentra el ahora sometido a la decisión de esta Junta Arbitral. No se trata, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podría ser aplicable el plazo de un mes establecido en el RJACE, sino de conflictos surgidos mucho tiempo (en algunos casos años, como en el que es objeto del presente acuerdo), para cuya resolución se habilita ahora esta

vía. En cualquier caso, el indicado plazo no podría aplicarse retroactivamente sin menoscabo de la seguridad jurídica a conflictos entablados antes de la publicación del RJACE. En virtud de los anteriores razonamientos procede rechazar la alegación de extemporaneidad formulada por la AEAT¹⁰, doctrina que trasladamos al presente conflicto, sin que pueda enervarse nuestra posición por citas jurisprudenciales que esta Junta Arbitral asume, pero que tienen una interpretación por parte de la AEAT distinta de la que sostiene esta Junta.

Cabe añadir que esta posición de la Junta Arbitral ha sido sancionada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 22 de Abril de 2010, recurso número 0147/2009, y 13 de abril de 2011, recurso número 540/2008. La segunda de ellas cita a la anterior y afirma que comparte "el criterio que viene manteniendo la Junta Arbitral respecto a los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución, al no tratarse, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podía ser aplicable el plazo de un mes establecido en el Reglamento, sino de conflictos surgidos con anterioridad, como ocurre en este caso ... ". Esta cuestión está, pues, totalmente zanjada.

3. En lo que concierne al fondo del asunto, en su escrito de planteamiento del conflicto la Hacienda Foral de Gipuzkoa expone los argumentos en los que funda su competencia para la recaudación y cobro de las retenciones por rendimientos del trabajo personal a las que se refiere su pretensión, que consisten en que las trabajadoras a las que se les practicaron dichas retenciones por la entidad prestaban su trabajo en Gipuzkoa al estar adscritas a centros de trabajo situados en este Territorio Histórico. El artículo 7.Uno del Concierto Económico dispone, en efecto, que "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, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador".

4. Pero ocurre que la Hacienda Foral de Gipuzkoa no ha desplegado el menor esfuerzo probatorio para acreditar que, como pretende, las trabajadoras respecto de cuyas retenciones se discute estuvieran efectivamente adscritas a un centro de trabajo ubicado en Gipuzkoa.

5. Como único soporte documental en apoyo de su pretensión ha aportado el Acta de Inspección formalizada por ella misma, en fecha 18 de mayo de 2005, a la que se acompaña una relación de trabajadores y de retenciones aportada por la propia obligada tributaria, y en la que se menciona: a) un escrito que, también la propia obligada tributaria, habría presentado ante la Hacienda Foral reconociendo la adscripción de las dos trabajadoras al centro de trabajo de Donostia-San Sebastián, escrito que no se aporta; y b) una Diligencia que se dice suscrita el 23 de noviembre de 2005, en [a que el representante de la entidad retenedora habría reconocido igualmente todos [os hechos que invoca en prueba de su aspiración, pero que tampoco aporta.

6. Por el contrario, constan en el Expediente las copias de [os dos contratos de trabajo suscritos entre la entidad retenedora y sus empleadas, en los que inequívocamente se hace constar, en ambos casos, que el lugar de prestación de los servicios de las trabajadoras es el centro de trabajo ubicado en Barcelona.

7. En esta tesitura, la Junta Arbitra[no puede menos que concluir que la Hacienda Foral de

Gipuzkoa ha formulado su pretensión con una insuficiente base probatoria. En efecto, la única prueba aportada por Diputación Foral de Gipuzkoa es un acta de inspección que se limita a recoger declaraciones del obligado tributario, insuficientes a juicio de esta Junta Arbitral para contradecir la incontestable literalidad de los contratos de trabajo suscritos y rubricados por la entidad retenedora y sus empleadas.

En ausencia de otras pruebas no puede discutirse que el centro de trabajo al que estaban adscritas Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2), de cuyas retenciones se trata en este conflicto, era el que la entidad (ENTIDAD 1), SAU. tenía en la calle Santa Elionor 3 de Barcelona.

8. Concluido lo que antecede, no ha lugar a pronunciamiento alguno acerca de la cuestión que plantea la AEAT en contra de la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de que se le restituyeran intereses de demora junto con el importe de las retenciones ingresadas en la AEAT.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración Tributaria del Estado es competente para la recaudación de las retenciones por rendimientos de trabajo personal practicadas por el obligado tributario (ENTIDAD 1), S.A.U. (C.I.F. A----), a cuenta del IRPF, por el período comprendido desde abril de 2001 hasta febrero de 2005, por las trabajadoras Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2).

Resolución R 24/2011 Expediente 11/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de noviembre de 2011 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palaio Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración del Estado acerca de la competencia para la devolución saldo del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, solicitada por la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF B---), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 11/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de un escrito de fecha 29 de septiembre de 2009, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 2 de octubre de 2009.

De dicho escrito y de la documentación que lo acompaña resultan los siguientes antecedentes:

1º. La entidad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF B----) - en adelante "la entidad"-presentó a la Hacienda Foral de Gipuzkoa declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (modelo 390) correspondiente al ejercicio 2008 (Doc. nº 1 anexo al escrito de planteamiento), de la que resulta a devolver la cantidad de 770.146,66 EUR. Esta cantidad es el resultado del siguiente cómputo:

- Diferencia anual entre el IVA devengado y el soportado: - 1.403.309,34 EUR, de la que el 40,20 por 100 corresponde al terri-

torio de Gipuzkoa, es decir, 564.130,35 EUR.

- A la cantidad anterior se suman los ingresos efectuados en el ejercicio por importe de 206.016,31 EUR.

2º. En el ejercicio 2008 la entidad presentó por vía telemática ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) declaraciones-liquidaciones mensuales del IVA (grandes empresas, modelo 320) y declaración-resumen anual (grandes empresas, modelo 392). De esta última resulta una cantidad a devolver de 1.140.467,37 EUR computada de la siguiente manera:

- 59,80 por 100 de la diferencia entre el IVA soportado: -839.179,16 EUR. (Se observa una diferencia irrelevante -de 30 céntimos, seguramente debida a una errata- entre la diferencia declarada a la Hacienda Foral y a la AEAT).
- Más los ingresos resultantes de las declaraciones-liquidaciones mensuales presentadas en el ejercicio: 301.288,21 EUR.

3º. En respuesta a un requerimiento de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la AEAT, la entidad presentó el 4 de junio de 2009 ante esta dependencia, un escrito (curiosamente fechado el día siguiente) (Doc. nº 3 anexo al de planteamiento) en el que manifiesta lo siguiente:

- Que (ENTIDAD 1), S.L., antes (ENTIDAD 2), S.L. absorbió mediante escritura de fusión de fecha 29 de diciembre de 2007 a la sociedad (ENTIDAD 1), S.A. con CIF A----.

- En la citada escritura, incluida como Doc. nº 5 entre los anexos al escrito de planteamiento, se indica que la absorbente, (ENTIDAD 2), S.L., socio único de (ENTIDAD 1), S.A., adoptó tras la fusión la denominación social de (ENTIDAD 1), S.L. En ella se establece también que la fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad que se extingue se consideran realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad absorbente es el 1 de enero de 2007. La escritura se inscribió en el Registro Mercantil de Gipuzkoa el 31 de diciembre de 2007.

- Que la sociedad absorbente (ENTIDAD 1), S.L. (antigua (ENTIDAD 2), S.L.), con domicilio fiscal en Guipúzcoa, no superó el volumen de operaciones por importe de 7 millones de euros en el ejercicio de 2007.
- Que aunque debiera haber tributado exclusivamente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, la entidad presentó en 2008 declaraciones del IVA tanto a ésta como a la AEAT en las proporciones 40,20 y 59,80 respectivamente, en virtud de las cuales ingresó en la AEAT en los cinco primeros meses de dicho ejercicio la suma de 301.288,08 EUR.
- Que la entidad solicitó a la AEAT la devolución en concepto de IVA de 1.140.467,37 EUR.
- Que dado que corresponde la tributación exclusivamente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa en el ejercicio 2008 procede que la AEAT transfiera a la Hacienda guipuzcoana las cantidades ingresa-

das en aquélla, lo que pide que se acuerde por la Agencia Estatal.

4º. Con fecha 10 de junio de 2009 la entidad presentó ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa escrito del anterior día 6 (Doc. nº 4 anexo al de planteamiento del conflicto). En el citado escrito la entidad expone las mismas consideraciones que había formulado ante la AEAT; señala que "siguiendo instrucciones de la propia Agencia Tributaria" solicitó de ésta la transferencia de las cantidades ingresadas por importe de 301.288,08 EUR; aporta nuevas declaraciones-liquidaciones mensuales y declaración-resumen anual del IVA ejercicio 2008 (esta última aneja como Doc. nº 5 al escrito de planteamiento) y concluye solicitando de la Diputación Foral la devolución en concepto de IVA ejercicio 2008 de 1.910.614,03 EUR.

La cantidad cuya devolución solicita la entidad de la Diputación Foral de Gipuzkoa se explica por la entidad como la suma de las dos siguientes partidas: 1.140.467,37 EUR (devolución solicitada al Estado) y 770.146,66 EUR (devolución solicitada inicialmente a la Hacienda Foral).

Otra manera de computar la cantidad cuya devolución se pide a la Diputación Foral en el mencionado escrito (1.910.614,03 EUR) es la suma de las siguientes cantidades:

- 1.403.309,64 (saldo total del IVA) más
- 507.304,39 (suma de las cantidades ingresadas a las dos Administraciones; de acuerdo con este planteamiento, la ingresada al Es-

tado sería transferida por éste a la Diputación)

5º. Con fecha 22 de julio de 2009 (Doc. nº 6 anexo al escrito de planteamiento) el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa dictó un acuerdo mediante el cual, por una parte, rectifica el saldo total del IVA reduciéndolo a -1.366.745,21. Por otra parte, la Hacienda Foral de Gipuzkoa sostiene, en virtud de los argumentos que aduce, que la entidad superó en el ejercicio 2007 el volumen de operaciones de 7 millones de euros, por lo que únicamente corresponde a la Diputación Foral la devolución del 40,20 por 100 del saldo inicialmente solicitado, correspondiendo al Estado la devolución del resto. En consecuencia, el mencionado órgano formuló propuesta de liquidación provisional por la que se determina una devolución de 755.447,88 EUR.

6º. Mediante Orden Foral 617/2009, de 3 de agosto, notificada a la Administración del Estado el día 4 de agosto de 2009, se declaró la incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución del importe de 1.140.467,37 EUR del IVA ejercicio 2008 solicitada por la entidad.

7º. Manifiesta la Diputación Foral de Gipuzkoa que "a la fecha de planteamiento del presente conflicto no se ha recibido en este Departamento de Hacienda y Finanzas ningún pronunciamiento de la Administración tributaria del Estado en relación con dicha propuesta". Por fecha de planteamiento hay que entender la del correspondiente escrito, es decir, el 29 de septiembre de 2009.

8º. En su reunión del 22 de septiembre de 2009 el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa decidió plantear el presente conflicto. El 28 de septiembre de 2009 el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral comunicó el anterior acuerdo al Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco en cumplimiento del artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre (RJACE).

2. El escrito de planteamiento concluye con la petición a esta Junta Arbitral de que "dicte una resolución por la que se declare la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de esta Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución del importe de 1.140.467,36 euros, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, correspondiente al porcentaje del 59,80% del volumen total de operaciones declaradas en territorio común, solicitada por la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF ----), al derivar dicho saldo de operaciones realizadas por dicha entidad cuando tributaba en volumen de operaciones por dicho Impuesto, correspondiendo a la Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa la exacción en el ejercicio 2008 exclusivamente del 40,20% restante y se determine la competencia al efecto a la Administración del Estado".

3. La Administración del Estado no hizo uso del derecho a formular alegaciones que le confiere el artículo 16.2 RJACE.

4. Puesto de manifiesto el expediente, en el trámite de alegaciones previsto en el artículo 16.4 RJACE, la Diputación Foral de Gipuzkoa presentó el 4 de mayo de 2011 a esta Junta Arbitral un escrito de fecha 3 de mayo de 2011, en el que expone que tras el examen de la documentación contenida en el expediente "se aprecia la ausencia de alegacio-

nes por parte de la Administración del Estado ante el escrito de planteamiento de conflicto efectuado por parte de esta Administración, al igual que no expuso argumentación en contrario ante la declaración de incompetencia notificada por esta Diputación Foral el 4 de agosto de 2009. En consecuencia, no cabe a esta Administración sino ratificar los argumentos expuestos en el escrito de planteamiento de conflicto referido". Concluye solicitando a la Junta Arbitral que resuelva de acuerdo con lo solicitado en este último escrito.

5. Tampoco en esta ocasión formuló alegaciones la Administración del Estado.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto fue planteado en tiempo y forma. En efecto, por una parte, el escrito de planteamiento de la Diputación Foral de Gipuzkoa se presentó dentro del plazo de un mes "a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior" establecido en el artículo 13.2 RJACE. Según el apartado 1 remitido, "[s]e entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración". Consideramos que el plazo de un mes para la afirmación tácita de la competencia es también aplicable a la manifestación tácita de incompetencia.

Pues bien, en el presente caso la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa se notificó a la Administración del Estado el 4 de agosto de 2009, por lo que de acuerdo con las citadas normas reglamentarias y teniendo en cuenta el artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones

Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 RJACE, el plazo de un mes cuyo transcurso determinó la manifestación tácita de incompetencia de la Administración del Estado se cumplió el 5 de septiembre de 2009 y el plazo de un mes para el planteamiento del conflicto se cumplió el 6 de octubre de 2009. Por tanto, el escrito de planteamiento del conflicto, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 2 de octubre de 2009 fue presentado dentro de plazo.

Por otra parte, dicho escrito reúne los requisitos establecidos en el artículo 13.2 RJACE.

2. El objeto del presente conflicto consiste en determinar si, como sostiene la Diputación Foral de Gipuzkoa, la Hacienda Foral es competente para la devolución a la entidad del saldo del IVA correspondiente al ejercicio 2008 tan sólo en proporción al volumen de operaciones realizadas en su territorio o, por el contrario, lo es para la devolución de la totalidad de dicho saldo. Esta segunda postura sería ciertamente la más favorable para la Administración del Estado, la cual, sin embargo, a tenor de los datos que se deducen del expediente, en ningún momento la ha sostenido expresamente, sea aceptando de manera explícita la petición que le formuló la entidad de transferir a la Diputación Foral de Gipuzkoa las cantidades ingresadas en territorio común, sea manteniendo tal posición ante esta Junta Arbitral.

Esta renuncia de la Administración del Estado a argumentar en apoyo de la tesis más beneficiosa para ella no equivale, desde luego, a un desistimiento o allanamiento por su parte, que en todo caso exigiría una manifestación expresa (no necesariamente escrita, aunque otra forma es difícilmente imaginable) por su parte, como se deduce del artículo 91 LRJ-PAC. Por consiguiente, debemos examinar los razonamientos con los cuales la Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene su tesis y valorarlos en sus méritos a la luz de

los preceptos del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV).

3. La respuesta a la cuestión objeto del presente conflicto exige determinar cuál de las dos Administraciones era la competente para la exacción del IVA en el ejercicio 2008. El artículo 27.Uno CEPV, en la redacción dada por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, dispone a estos efectos lo siguiente:

"La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco".

A la vista de este precepto, y teniendo en cuenta que en 2008 la entidad tenía su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, la respuesta a la cuestión controvertida se reduce a determinar si el volumen total de operaciones de (ENTIDAD 1), S.L. en el año

anterior excedía o no de 7 millones de euros. Si dicho volumen hubiese sido superior a la suma indicada, la competencia exactora sobre el IVA, y por tanto, para la devolución del saldo negativo resultante por este impuesto en 2008, se distribuiría entre el Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. Las correspondientes proporciones no están en discusión ni son objeto de este conflicto. Por el contrario, si el volumen total de operaciones en 2007 no hubiese excedido de 7 millones de euros, la competencia exactora correspondería exclusivamente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa por aplicación del criterio del domicilio fiscal.

4. La Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que el volumen total de operaciones de la entidad en 2007 excedió de 7 millones de euros, por considerar que al realizado por (ENTIDAD 2), S.L. (denominación de la entidad con anterioridad a la absorción por ella de (ENTIDAD 1), S.A.) hay que añadir el realizado por la sociedad absorbida, que era superior a aquella cantidad.

Los argumentos en los que funda esta tesis, no siempre expuestos con claridad, pueden resumirse de la manera que se explica a continuación.

1º) Comienza por afirmar la Diputación Foral que el volumen de operaciones al que se refiere el artículo 27.Uno CEPV es el relativo a su propia actividad empresarial, "cuestión ésta de gran relevancia ya que cualquier incidencia en la actividad mercantil de la misma, mediante operaciones financieras ajena a su propia actividad, podría afectar a esta magnitud alterando las reglas competenciales". Esta consideración parece apuntar en sentido contrario a la tesis favorable a la Institución Foral, si se entiende que una de las aludidas operaciones financieras es la fusión.

2º) No obstante, considera la Diputación Foral de Gipuzkoa

"que el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, cuando una mercantil, ya constituida con anterioridad, dé comienzo el ejercicio fiscal con un importe de contraprestaciones realizadas el año anterior inferior a 7 millones de euros y a lo largo del mismo supere dicha cuantía por el curso normal del tráfico empresarial, sin hechos relevantes que alteren aquél, debería tributar a la Administración en que radique su domicilio fiscal, quien resultaría competente para su exacción (exceptuado el supuesto del artº 27.Uno. Primera del texto concertado). Sin embargo, el siguiente año tributará en volumen de operaciones, en base a lo señalado en el artículo 27.Uno.Segunda, anteriormente reproducido.

En sentido contrario, aquella mercantil con volumen total de operaciones que supere aquella cifra en un año y en el ejercicio posterior tributaría en ambos en proporción a aquellas Administraciones que correspondan, sin perjuicio de aplicar el criterio del domicilio fiscal a partir del año siguiente en que su volumen global a final del ejercicio resulte inferior a la cantidad señalada.

Del mismo modo, siguiendo en esta misma línea, en aquellos supuestos en que se produzcan determinadas circunstancias que supongan e incidan en una variación significativa del volumen de operaciones de la entidad, [...] detallados en el artículo 29.Dos [...] que permitirían modificar, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, el porcentaje provisional aplicable en las declaraciones-liquidaciones a presentar en el mismo año, resultante del volumen de opera-

ciones 'heredado' del proceso de reestructuración entre empresas, a expensas de la regularización final correspondiente. Una vez hecha esta regularización al concluir el ejercicio fiscal, el porcentaje definitivo del volumen total acreditado atribuido a cada Administración sería utilizado como provisional para el próximo ejercicio".

El artículo 29.Dos CEPV dispone lo siguiente:

"Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2." del capítulo 111 del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios".

Es decir que en el caso de fusión, además de los restantes operaciones y supuestos que contempla la norma transcrita, la sociedad absorbente puede modificar, con aplicación a las declaraciones de ese mismo ejercicio, la proporción provisional que resulta de las operaciones del año precedente, si bien comunicándolo previamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. La nueva proporción así resultante, previa regularización en la última declaración-liquidación del ejercicio según las operaciones realizadas en éste, determinará la proporción definitiva (art. 29.Tres CEPV). Ésta, a su vez, será la proporción provisional en el ejercicio siguiente (art. 29.Dos CEPV).

Si no hemos entendido mal su exposición, para la Diputación Foral de Gipuzkoa el precepto transcrita sería el cauce del Concierto por medio del cual el volumen de operaciones de la sociedad absorbida podría sumarse al de la absorbente.

Según la Diputación Foral de Gipuzkoa (pág. 10 del escrito de planteamiento), "esta interpretación quedaría ratificada en base al contenido del artículo 27. Dos del Concierto, cuando establece la posibilidad de que aquellas mercantiles, ya sea al inicio de la actividad o incluso cuando el primer año de actividad no coincidiera con el año natural (con el ejercicio fiscal), pudieran encontrarse tributando en volumen de operaciones entre diferentes Administraciones competentes, sin esperar a conocer la cifra de negocio de final del ejercicio, atendiendo al volumen de operaciones realizado en el primer año natural o elevando al año tal cuantía si el periodo resultara inferior al año".

El citado artículo 27.Dos CEPV dispone lo siguiente:

"Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equiva-

lencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 7 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año".

Entendemos la afirmación de la Diputación Foral de Gipuzkoa en el sentido de que lo que confirmaría este precepto es la posibilidad de que la cifra de negocios de un año surta efectos en este mismo ejercicio.

Ahora bien, añade la Diputación Foral, "el hecho de que los efectos de la fusión por absorción en relación al IVA se materialicen en el último día del año 2007 (fecha de inscripción en el Registro Mercantil) dificulta, por no decir impide, la aplicación de la regla contenida en el artículo 29.Dos del Concierto, al eliminar la posibilidad de que la mercantil absorbente adapte el porcentaje provisional de tributación a las diferentes Administraciones de acuerdo al volumen de operaciones real y efectivo sobrevenido en base a la operación de reestructuración llevada a cabo".

Al ser el día siguiente a la operación de fusión correspondiente a un ejercicio diferente (el año 2008), prosigue la Diputación Foral, "ha resultado suprimida la posibilidad de adaptar las reglas de distribución competencial a las operaciones de reordenación mercantil, con alteración de las reglas contenidas en el Concierto, como consecuencia de la actuación particular de operadores económicos privados en función de sus propios intereses". En cambio, afirma la Diputación, "si

en el caso aquí estudiado la fusión se hubiera concretado en los primeros meses de 2007, sin duda alguna la cuestión ahora debatida quedaría solventada considerando que en 2008 la tributación se efectuaría en volumen de operaciones, teniendo en cuenta el lugar de realización del hecho imponible" (pág. 11).

3º) Invoca la Diputación Foral de Gipuzkoa el artículo 2.Dos CEPV, que remite para la interpretación del Concierto a lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias, la cual reenvía (art. 12.1 de la LGT vigente) al artículo 3.1 del Código civil, según el cual "[l]as normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Expone la Diputación Foral que la entidad absorbida (ENTIDAD 1), S.A. tributó desde 2004 hasta 2007 inclusive según proporción correspondiente a cada Administración en función del volumen de operaciones (que excedía ampliamente en todos esos ejercicios de 7 millones de euros, mientras que la absorbente no llevó a cabo en dichos ejercicios actividad empresarial alguna, habiendo presentado declaraciones-liquidaciones del IVA desde 2004 (año de su constitución) hasta 2007 únicamente arrojando IVA soportado). La actividad de la absorbente (antes (ENTIDAD 2), S.L. y tras la fusión (ENTIDAD 1), S.L.) consiste solamente en la explotación del negocio generado por la absorbida. La fusión, viene a decir el argumento de la Diputación, alteró la titularidad jurídica del negocio pero no su naturaleza económica, por lo que no debería tampoco modificarse el criterio de distribución del IVA que se venía aplicando con anterioridad a aquella operación.

La aplicación estricta del criterio de excepción del artículo 27.Uno.Tercera CEPV daría

lugar a la competencia exclusiva de la Hacienda Foral de Gipuzkoa sobre el IVA ejercicio 2008, puesto que en el 2007 el volumen de operaciones de la entidad subsistente tras la fusión (la ahora denominada (ENTIDAD 1), S.L.), domiciliada fiscalmente en Gipuzkoa, fue inferior a 7 millones de euros. En tal caso, como señala la Diputación, el ejercicio 2008 sería un ejercicio "anómalo".

De aceptarse el criterio (implícitamente) mantenido por la Administración del Estado, las entidades con volumen de operaciones superior a 7 millones de euros podrían determinar a su albedrío para futuros ejercicios la Administración competente para la exacción del IVA: bastaría con ser absorbidas por una sociedad con volumen de operaciones inferior a esa cifra.

4º) En virtud de la fusión la entidad absorbente asumió por sucesión universal todos los derechos y obligaciones de la extinguida a partir de la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, el 31 de diciembre de 2007. Por consiguiente, desde el 1 de enero de 2008 la sociedad absorbente se subrogó en la posición de la absorbida frente a las Administraciones tributarias correspondientes, incluidas las derivadas del Concierto, surgidas como consecuencia del volumen de operaciones declarado en 2007.

5º) Según la Diputación Foral de Gipuzkoa, "la propia normativa del [VA] soluciona la cuestión". Se refiere, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, al artículo 121.1º del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal a la Ley 37/1992, del IVA, idéntico al del mismo número de ésta. El citado precepto es del tenor siguiente:

"A efectos de lo dispuesto en este Decreto Foral, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de

equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto.

En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida".

6º) Arguye finalmente la Diputación Foral de Gipuzkoa que la interpretación (implícitamente, habría que puntualizar) mantenida por la Administración tributaria del Estado "dificultaría la aplicación de principios armonizadores del IVA en el ámbito comunitario, como el de igualdad de trato, puesto que si otra mercantil, en circunstancias similares hubiera inscrito la fusión en abril de 2007 hubiera debido tributar en volumen de operaciones en el ejercicio 2008. Sin embargo, al haberlo hecho (ENTIDAD 1), S.L. el último día del citado ejercicio, la consideración a partir del 1 de enero de 2008 únicamente de su propio volumen en 2007 parece impedir la aplicación de la regla contenida en el artículo 27.1º. Segunda del Concierto Económico".

Añade que tampoco se observaría la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas según la cual la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Si este criterio no se tomase en consideración se podrían "incentivar operaciones financieras 'artificiales' tendentes a la elección de la Administración exaccionadora".

5. La cuestión planteada por el presente conflicto consiste -enunciémosla de nuevo, aun a costa de ser reiterativos- en determinar si en el cómputo del volumen total de operaciones de la entidad en el ejercicio 2007 debe incluirse o no el realizado por (ENTIDAD 1), S.A. absorbida por ella. De la respuesta a esta cuestión depende que dicho volumen de operaciones exceda o no de 7 millones de euros y, en consecuencia, si en el ejercicio en cuestión, 2008, la entidad debe tributar con arreglo al volumen de operaciones realizado en territorio común y foral o según el domicilio.

Así formulada, la cuestión planteada es distinta en rigor de la definición del concepto de "volumen total de operaciones" entendida como determinación de las operaciones cuya contraprestación forma dicho volumen; por ejemplo, si lo integran las operaciones no sujetas al IVA o las realizadas fuera del ámbito de aplicación de este impuesto.

Esta última cuestión, regulada en el artículo 27.Dos, párrafo primero, del CEPV, no se suscita en el presente conflicto.

La solución del problema que nos ocupa ha de basarse principalmente en las normas del Concierto Económico; no es posible, por tanto, atribuir un peso decisivo a disposiciones ajenas a él, salvo que el propio Concierto remita a ellas, como hace a efectos del Impuesto sobre Sociedades en el artículo 14.Dos, párrafo segundo, y sin perjuicio de la utilización cuando proceda del elemento sistemático de la interpretación.

Tiene, por tanto, un valor limitado el argumento extraído del artículo 121.Uno del Decreto Foral 102/1992.

El correcto planteamiento de la cuestión controvertida requiere tener en cuenta la distinta finalidad de las normas contenidas en los artículos 27.Uno.Tercera y 29.Dos CEPV. El primero contiene la regla en virtud de la cual

el sujeto pasivo tributa en un determinado ejercicio según su domicilio fiscal o según el volumen de operaciones realizado en cada territorio (la tradicionalmente denominada "cifra relativa de negocios"): que su volumen total de operaciones en el año anterior hubiera excedido o no de 7 millones de euros. El segundo, por el contrario, regula la determinación de las proporciones correspondientes a las operaciones realizadas en territorio común y foral aplicables en un determinado ejercicio, estableciendo, en resumen, que tales proporciones serán provisionalmente las aplicadas en el año precedente, pero que pueden modificarse en determinados supuestos, entre los que figura la fusión societaria. Esta modificación requiere la previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el propio Concierto Económico.

Dada la diferente función de ambas normas, no es necesario que el volumen total de operaciones del año anterior al que se refiere el artículo 27.Uno.Tercera CEPV, haya sido aplicable en ese mismo año en virtud del artículo 29.Dos CEPV. En otros términos, cabe la posibilidad de que el volumen de operaciones de un ejercicio determinado, que, según el artículo 27.Uno.Tercera CEPV, ha de tenerse en cuenta a efectos de la alternativa entre tributación según domicilio o según volumen de operaciones en el ejercicio siguiente, no coincida con el que se tuvo en cuenta en ese mismo ejercicio a efectos del reparto del impuesto.

Lo anterior puede suceder cuando ni el sujeto pasivo ni ninguna de las Administraciones interesadas hayan promovido la rectificación del porcentaje de reparto inicialmente aplicado con arreglo al artículo 29.Dos CEPV, o cuando, por el momento en que tuvo lugar el supuesto que según este precepto permite tal rectificación, ésta no haya sido posible, como ocurre en el presente caso. A efectos de la determinación del umbral de volumen de operaciones para la tributación propor-

cional a ambas Administraciones no puede haber diferencia de tratamiento según el momento del ejercicio (del año anterior al considerado) en que el suceso que origina la modificación del porcentaje (en el presente caso la fusión) ha tenido lugar, como teme la Diputación Foral de Gipuzkoa. En otras palabras, el volumen de operaciones umbral tiene que ser el mismo cualquiera que sea ese momento.

Por otro lado, sin perjuicio de la distinta finalidad de los artículos 27.Uno.Tercera y 29.Dos CEPV, parece claro que la determinación del volumen de operaciones que ha de tomarse en consideración a efectos de uno y otro precepto debe regirse por el mismo criterio, de manera que si a efectos del segundo de ellos se tienen en cuenta las consecuencias de una fusión, lo mismo debe suceder a efectos del primero. Es lógico además que en el cómputo del volumen de operaciones al que se refieren ambos preceptos se incluya el realizado por la sociedad absorbida: en cuanto al primero de ellos, porque esa magnitud es un índice de la dimensión de la empresa; en cuanto al segundo, porque el volumen de operaciones conjunto es el que determinará el porcentaje de reparto del impuesto en función del territorio en que se realicen las operaciones que lo originan.

Bastan las consideraciones precedentes para llegar a la conclusión de que en el presente caso el volumen de operaciones realizado en el ejercicio 2007 por la sociedad absorbida, (ENTIDAD 1), S.A., debe integrarse en el cómputo del volumen de operaciones de la entidad como absorbente, el cual, por tanto, rebasaría el umbral de 7 millones de euros.

6. No aportan gran cosa en apoyo de esta conclusión otros argumentos aducidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa. Así, en primer lugar, el abuso del punto de conexión del Concierto Económico al que podría dar lugar la solución contraria, que no es posible si se

acepta la tesis que propugnamos; prescindiendo, por otra parte, de la viabilidad fiscal de una operación de fusión realizada con esa finalidad. Lo mismo sucede con el argumento de la subrogación de la absorbente en la posición de la extinguida frente a la Hacienda Pública, ya que la tributación de la primera en volumen de operaciones no es un derecho transmisible en el que quepa la sucesión; la cuestión a dilucidar aquí es el régimen de tributación de la absorbente (según el domicilio o el volumen de operaciones) y del efecto de la fusión sobre dicho régimen.

Hay, sin embargo, otras consideraciones que sí refuerzan la anterior conclusión. La primera es que en la escritura de fusión de 26 de diciembre de 2007, otorgamiento quinto, se fija el día 1 de enero de 2007 como fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad que se extingue se consideran realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad absorbente. Es de señalar que el artículo 98 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades, al igual que el 91 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone que las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones a las que es aplicable el régimen especial de las reorganizaciones empresariales "se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles". Es decir, que la retroacción contable de la fusión tiene también efectos fiscales.

Por consiguiente, las operaciones realizadas por (ENTIDAD 1), S.A. a partir de la fecha indicada eran fiscalmente imputables a la absorbente y contribuían a formar su volumen de operaciones. La declaración-liquidación del IVA y la declaración-resumen anual de aquélla por el ejercicio 2007, que no figuran en el expediente, debieron ser presentadas por ésta.

Debemos aclarar que lo relevante a efectos del cómputo del volumen de operaciones umbral no es el alcance retroactivo de la fusión; cualquiera que sea éste, incluso aunque no exista tal alcance, a dichos efectos el volumen de operaciones de la absorbida se añadiría al de la absorbente. Pero en este caso concreto la retroacción contable de la fusión al comienzo del ejercicio hace que fiscalmente las operaciones de la sociedad absorbida sean imputables a la absorbente y formen parte directamente de su volumen de operaciones, lo cual, en el presente caso, convierte en realidad en ocioso el debate jurídico precedente.

La segunda consideración que robustece la conclusión a la que hemos llegado en el apartado anterior es que la sociedad absorbente, (ENTIDAD 2), S.L., era socio único de la absorbida, (ENTIDAD 1), S.A., y carecía de actividad propia. La fusión llevada a cabo era, por tanto, una fusión de las llamadas "impropias", porque no suponen la integración real de socios y patrimonios ajenos a la absorbente sino únicamente el levantamiento de la separación formal de la personalidad jurídica de la absorbida. Si en la aplicación del IVA ha de tenerse en cuenta la realidad económica, como postula la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que cita la Diputación Foral de Gipuzkoa, es claro que la posición de la entidad después de la fusión es una mera continuación de la que ya tenía antes de ella por intermediación de su filial íntegramente participada.

7. La conclusión a la que hemos llegado en virtud de las consideraciones precedentes, de que el volumen de operaciones realizado en el ejercicio 2007 por la sociedad absorbida, (ENTIDAD 1), S.A., debe integrarse en el cómputo del volumen de operaciones de la entidad como absorbente, y que, en consecuencia, dicho volumen excedió en el referido ejercicio de 7 millones de euros, conduce necesariamente a afirmar, en aplicación del artículo 27.Uno CEPV, que la competencia

para la devolución del saldo negativo del IVA del ejercicio 2008 presentado por (ENTIDAD 1), S.L. pertenece a la Diputación de Gipuzkoa y a la Administración tributaria del Estado en proporción al volumen de operaciones efectuado en los respectivos territorios.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la devolución del saldo negativo del IVA del ejercicio 2008 presentado por (ENTIDAD 1), S.L. pertenece a la Diputación de Gipuzkoa y a la Administración tributaria del Estado en proporción al volumen de operaciones efectuado en los respectivos territorios.

Resolución R 25/2011 Expediente 6/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 22 de diciembre de 2011 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF B----), en el que las Administraciones afectadas son la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Diputación Foral de Bizkaia, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 6/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El 13 de julio de 2009 tuvo entrada en esta Junta Arbitral un escrito de fecha 30 de junio de 2009 del representante de la sociedad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF B----) -en adelante "la entidad"- en el que éste expuso determinados antecedentes y fundamentos de Derecho. Entre estos últimos, la entidad invoca como título de legitimación lo dispuesto en el artículo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE).

Concluye el escrito solicitando que "se proceda por parte de la Junta Arbitral al inicio del procedimiento para resolver el conflicto que se plantea entre la Administración Tributaria Estatal y la Diputación Foral de Bizkaia relativo a la aplicación del punto de conexión establecido en el artículo 7.Uno.a) de la Ley 12/2002, de Concierto Económico, retenciones del trabajo, ejercicio 2006, conforme establece el citado texto legal y el Real Decreto 1760/2007, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral".

2. El conflicto así planteado fue admitido a trámite por la Junta Arbitral el 20 de diciembre de 2010.

3. Los antecedentes expuestos por la entidad en el citado escrito son en resumen los siguientes:

- La entidad, que tiene su domicilio fiscal en Badalona (Barcelona), presentó todas las autoliquidaciones de retenciones del trabajo, ejercicio 2006, e ingresó la deuda tributaria resultante en la Agencia Estatal de Administración Tributaria
- Con posterioridad la entidad recibió de la Diputación Foral de Bizkaia una liquidación provisional de las retenciones correspondientes a determinados trabajadores con requerimiento de su ingreso en la Hacienda Foral.
- La entidad interpuso recurso de reposición contra dicha liquidación, que fue desestimado, y recurrió frente a esta resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó la reclamación mediante resolución de 18 de marzo de 2009. La entidad ingresó las cantidades en discusión a la Hacienda Foral.
- Mediante escrito de 5 de mayo de 2009 la entidad solicitó de la AEAT la rectificación de las autoliquidaciones relativas a los trabajadores a los que se refiere la discrepancia y la devolución de las correspondientes retenciones. La AEAT no resolvió expresamente sobre esta petición, denegándola, hasta el 31 de mayo de 2010, es decir, casi un año después de la presentación por la entidad del escrito de planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral (copia del acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT figura como Anexo VI del escrito de alegaciones de la AEAT en

el presente procedimiento, folios 184 y sig.).

- Mediante escrito de fecha 12 de mayo de 2009, la entidad se dirigió a la Diputación Foral de Bizkaia y, después de exponer los antecedentes y fundamentos de Derecho que consideró conveniente, manifestó lo siguiente:

"En conclusión, al declararse ambas administraciones competentes para la exacción de las retenciones del trabajo, ejercicio 2006, esta parte solicita, respetuosamente, que la Diputación Foral a la que me dirijo, plantee a la Junta Arbitral mediante el procedimiento establecido en el Real Decreto 1760/2007, el presente supuesto, para que sea el citado órgano quien resuelva sobre la aplicación del punto de conexión "centro de trabajo al que está adscrito el trabajador" establecido en el artículo 7 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico".

- El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia respondió a la anterior solicitud mediante oficio de fecha 9 de junio de 2009, en el que afirmó que "de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, la entidad compareciente debe suscitar directamente el conflicto ante la propia Junta Arbitral ...".

4. Tramitado el planteamiento del conflicto por la Junta Arbitral por el cauce del artículo 13.3 RJACE y notificado dicho planteamiento a las Administraciones afectadas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 15.1 RJACE, formularon alegaciones tanto la Diputación Foral de Bizkaia como la AEAT.

5. En el trámite de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia remitió a esta Junta Arbitral, por medio de un oficio de la Jefa de Servicio de Política Fiscal del Departamento de Hacienda y Finanzas de 8 de febrero de 2011, un informe de fecha 24 de enero de 2011 dirigido al Jefe del Servicio de Coordinación de la Inspección. En este documento se exponen los antecedentes y fundamentos de Derecho en los que se funda la conclusión siguiente:

"De acuerdo con lo expuesto, procede solicitar a la Junta Arbitral que declare la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para la exacción de las retenciones de los citados trabajadores de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.Uno.a) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002 de 23 de mayo, y se proceda a la devolución a la empresa del importe ingresado en la AEAT en concepto de retenciones del ejercicio 2006".

6. Por su parte, la AEAT presentó un escrito de alegaciones de fecha 9 de febrero de 2011, que tuvo entrada el siguiente día 11, en el que, con base en los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone, solicita de la Junta Arbitral la inadmisión del presente conflicto.

7. Puesto de manifiesto el expediente, formularon alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia y la entidad. Aquélla lo hizo mediante un informe de la Inspección de fecha 25 de mayo de 2011, remitido a esta Junta Arbitral por oficio de 1 de junio de 2011. En el citado escrito la Diputación Foral de Bizkaia, por una parte, se ratifica en sus primeras alegaciones y, por otra, sostiene, sobre la base de los argumentos que aduce, que procede "rechazar la solicitud de la AEAT sobre la inadmisión del conflicto por falta de cumplimiento de los requisitos de legitimación necesarios por parte del obligado tributario" .

La entidad formuló alegaciones mediante escrito de fecha 14 de junio de 2011, en el que pide que se proceda por la Junta Arbitral a resolver el conflicto.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión objeto del presente conflicto consiste en determinar cuál de las dos Administraciones afectadas, AEAT y Diputación Foral de Bizkaia, es competente para la exacción de las retenciones por rendimientos satisfechos por la entidad a determinados trabajadores en el ejercicio 2006. Es necesario, sin embargo, examinar previamente la alegación de inadmisibilidad del conflicto formulada por la AEAT.

Dicha alegación se funda en que el artículo 13.3 RJACE exige como requisito para que el obligado tributario pueda plantear el conflicto que este tenga carácter negativo. El citado precepto dispone lo siguiente:

"En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, si en el plazo de un mes señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado".

La AEAT sostiene que el presente conflicto no es negativo sino positivo, puesto que ambas Administraciones han recabado la competencia controvertida, por lo que el obligado tributario carecía de legitimación para su planteamiento. En el caso de conflicto positivo el cauce adecuado es el del apartado 1 del artículo 13 RJACE, que exige que la Administración que se considere competente haya requerido de inhibición a la que estime incompetente y que ésta haya rechazado el requerimiento, ratificándose expresa o tácitamente en su competencia. A juicio de la AEAT, si la Diputación Foral de Bizkaia se consideraba competente para la exacción de las retenciones ingresadas en la Hacienda estatal hubiera debido requerir de inhibición a la AEAT en los plazos establecidos en el RJACE.

2. En su informe sobre alegaciones de 25 de mayo de 2011 la Diputación Foral de Bizkaia aduce las siguientes consideraciones acerca del impedimento procedural suscitado por la AEAT:

"El obligado tributario recibió Resolución desestimatoria de fecha 28/04/2009 [esta es la fecha de la notificación; la de la resolución es, como quedó indicado, el 18 de marzo de 2009] del TEAF de Bizkaia en reclamación interpuesta contra la liquidación de la Diputación Foral de Bizkaia. Asimismo el recurso de reposición planteado ante la AEAT solicitando la rectificación de autoliquidaciones fue desestimado por acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña de 01/04/2009 [este acuerdo se refiere al ejercicio 2007; el relativo a 2006 se dictó, como ya quedó indicado, el 31 de mayo de 2010]. La situación del obligado tributario ante estas resoluciones administrativas denegatorias es idéntica o análoga a la derivada de una declaración de incompetencia y así debería considerarse a efectos de su acceso al conflicto automático mediante la vía del artículo 13.3 del RJACE.

En los supuestos de liquidaciones tributarias negativas o devolución de impuestos, las resoluciones administrativas denegatorias de los recursos, reclamaciones o solicitudes de ingresos indebidos del obligado tributario deben considerarse análogas a las declaraciones de incompetencia a efectos del cumplimiento de los requisitos de acceso al conflicto automático exigidos por el artí-

culo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral. En caso contrario estaríamos cerrando el acceso de los obligados tributarios al arbitraje de la Junta Arbitral, obligándolos a recurrir a la vía judicial para poder resolver un perjuicio derivado únicamente de una discrepancia competencial entre Administraciones. Bastaría la inactividad de una Administración para impedir el acceso automático de los obligados tributarios en bastantes supuestos de perjuicios derivados de actos denegatorios con duplicidad competencial.

Conforme al artículo 13.3 del citado Reglamento de la Junta Arbitral, si ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido en el plazo de un mes a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado.

La interpretación restrictiva que plantea la AEAT, impediría el acceso de los obligados tributarios al arbitraje de la Junta en numerosos supuestos de duplicidad de liquidaciones tributarias, dejando al obligado tributario como único recurso la vía judicial que precisamente intenta evitar la propia existencia de la Junta Arbitral en el Concierto Económico".

(subrayado del original)

3. No podemos compartir los argumentos aducidos por la Diputación Foral de Bizkaia en favor de la admisión del presente conflicto como "automático" por la vía del artículo 13.3 RJACE. La Diputación se esfuerza por construir dicho conflicto como negativo, para lo cual contrapone sendas resoluciones desestimatorias de las Administraciones afectadas, la del TEAF de Bizkaia y la de la Delegación Especial en Barcelona de la AEAT. Pero el carácter

desestimatorio de tales resoluciones no implica una negación de la competencia para la exacción de las retenciones objeto de la controversia -que es lo que hubiera originado un conflicto negativo--; todo lo contrario, al confirmar los actos impugnados dichas resoluciones reafirman la competencia en virtud de la cual aquéllos se dictaron.

Así, al practicar la liquidación provisional de las retenciones la Diputación Foral de Bizkaia afirma evidentemente su competencia para la exacción de éstas, afirmación en la que se ratifica al desestimar el recurso de reposición interpuesto contra aquélla y que el TEAF de Bizkaia no hace sino confirmar al desestimar la reclamación contra la resolución de la reposición. La afirmación de tal competencia constituye justamente fundamento de estas resoluciones desestimatorias. Es más, esta competencia se afirma expresamente por la Diputación Foral de Bizkaia en su escrito de alegaciones ante esta Junta Arbitral de 24 de enero de 2011, alegaciones en las que se ratifica en el posterior de 25 de mayo de 2011.

Lo mismo cabe decir del acuerdo de la AEAT desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra la denegación de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y devolución de las cantidades ingresadas. Así, los razonamientos en los que se funda el de 1 de abril de 2009, citado por la Diputación Foral de Bizkaia, aunque se refiere al ejercicio 2007, van encaminados a demostrar, en vista de los puntos de conexión del Concierto Económico, la competencia de la Administración del Estado para la exacción de las retenciones. Esto mismo vale para el acuerdo de 31 de mayo de 2010, relativo al ejercicio 2006.

Por las mismas razones que se acaban de exponer, tampoco es persuasivo el argumento de la Diputación Foral de Bizkaia de que, en los supuestos de liquidaciones tributarias negativas o devoluciones de impuestos, las

resoluciones denegatorias de los recursos o solicitudes de ingresos indebidos del obligado tributario deben considerarse análogas a las declaraciones de incompetencia a efectos del artículo 13.3 RJACE. Únicamente es admisible la equiparación mantenida por la cuando la liquidación negativa o el acuerdo denegatorio de una devolución se funde en la incompetencia de la Administración; en tal caso, la resolución desestimatoria del recurso contra esa liquidación negativa o resolución denegatoria de la devolución no hace sino confirmar la incompetencia afirmada por la Administración autora del acto impugnado. Una resolución desestimatoria de un recurso no altera el sentido positivo o negativo del acto impugnado, puesto que lo que hace es precisamente confirmarlo, al contrario de lo que sucede en el caso de una resolución estimatoria de un recurso, que invierte ese sentido en relación con el motivo de la estimación (afirmando, por ejemplo, la competencia del órgano que dictó el acto, si esta era la *ratio petendi*).

Análogamente, el signo positivo o negativo de una resolución sobre una solicitud de devolución, respecto a la competencia de la Administración que la dicta, no deriva de su carácter estimatorio o desestimatorio sino de su fundamento: una resolución desestimatoria tendrá signo positivo (es decir, afirmará la competencia de dicha Administración) cuando se funde en que ésta efectivamente poseía dicha competencia. Esto es lo que sucede en el presente caso con la denegación por la AEA T de la devolución de las retenciones ingresadas en ella. A la inversa, la resolución desestimatoria tendrá signo negativo cuando su fundamento sea la incompetencia de la Administración. Esto último es lo que sucedía con resoluciones denegatorias de devoluciones del IVA que dieron lugar al planteamiento de diversos conflictos negativos de competencias ante esta Junta Arbitral, alguno de ellos por la vía del artículo 13.3 RJACE. Aunque en ambos casos la resolución es denegatoria de la devolución, su significa-

do respecto a la competencia de la Administración que dictó el acto, y por tanto respecto al carácter positivo o negativo del conflicto a que puede dar lugar, es opuesto.

El Reglamento de la Junta Arbitral solamente otorga legitimación a los obligados tributarios en caso de conflicto negativo, de acuerdo con su artículo 13.3. Es, pues, esta disposición la que claramente impide el acceso directo de esos obligados a la Junta Arbitral en los supuestos de conflicto positivo como el presente. La falta de legitimación de los particulares para plantear conflictos, con la excepción señalada, ha sido establecida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en sus sentencias de 12 de diciembre de 2006 (rec. 5031/2001), 3 de febrero de 2011 (rec. 266/2009) y 7 de abril de 2011 (rec. 629/2007).

En los supuestos de conflicto positivo no basta la inactividad de una de las Administraciones para impedir la actuación de la Junta Arbitral sino que es necesario que las dos Administraciones que mantienen posturas discrepantes sobre su competencia se abstengan de plantear el conflicto por la vía del apartado 1 del artículo 13 RJACE. Si esto ocurre, como en el caso presente, el Reglamento de la Junta Arbitral no ofrece ninguna solución, por más deseable que ello pudiera ser deseable de lege ferenda, al menos en algunos supuestos.

No queda, por tanto, otra alternativa que la inadmisión del presente conflicto. Esta conclusión hace innecesario entrar a examinar el fondo de la controversia.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

No admitir el presente conflicto.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DE INTERÉS

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso administrativo. Sección Tercera. SENTENCIA de doce de enero de dos mil doce.

En la Ciudad de Valencia a doce de enero de dos mil doce

La Sección 3^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres D. JUAN LUIS LORENTE ALMIÑANA, Presidente, D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ-PORRALES y D. AGUSTÍN GÓMEZ-MORENO MORA, Magistrados, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA N° 15

En el recurso contencioso administrativo n° 224/10 interpuesto por la entidad (Entidad), representada por la procuradora (-----) y asistida del letrado (-----), contra la resolución adoptada con fecha 29.10.2009 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por contra la liquidación n° 46/2007/LZT/----/-, por importe de 856,36 €, girada por la Oficina Liquidadora de Paterna de los Servicios Territoriales de Valencia de la Consellería de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Habiendo sido parte demandada en los autos el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE VALENCIA, representado y asistido por el ABOGADO DEL ESTADO, y codemandada la GENERALITAT VALENCIANA, representada y asistida por el LETRADO DE LA GENERALITAT VALENCIANA. Y Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. MANUEL

JOSÉ BAEZA DÍAZ-PORRALES.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplicó que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.- Por la parte demandada se contestó la demanda mediante escrito en el que solicitó que se dictase sentencia par la que se confirme la resolución recurrida.

TERCERO.- No habiéndose recibido el proceso a prueba se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite prevenido en el art. 64 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, y cumplido dicho trámite quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló la votación y fallo del recurso para el día 12 de enero de 2012.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 29.10.2009 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por (Entidad) contra la liquidación n° 46/2007/LZT/----/-, por importe de 856,36 €, girada por la Oficina Liquidadora

dora de Paterna de los Servicios Territoriales de Valencia de la Consellería de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas -constitución de fianza-, en relación con determinada escritura pública de constitución de fianza en la subrogación de préstamo hipotecario como consecuencia de la compraventa de un inmueble. En tal resolución, el TEARV considera territorialmente competente para liquidar el impuesto de que se trata a los Servicios Territoriales de la Administración Tributaria Valenciana en atención a la regla D) del apartado 1 del art. 103 del Real Decreto 828/1995 (por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

La demanda presentada en esta sede jurisdiccional aparece fundamentada, en síntesis, en los dos siguientes motivos: 1) falta de competencia de la Consellería de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana para practicar la liquidación de que se trata y 2) subsidiariamente, la constitución de fianza personal en garantía de un préstamo hipotecario con motivo de la compraventa de un inmueble, subrogándose en el préstamo hipotecario vigente los compradores del inmueble, no está sujeta al ITP-AJD.

La Abogacía del Estado, así como la codemandada Generalitat Valenciana, se han opuesto a la estimación del recurso, esgrimiendo esta última -además- la causa de inadmisibilidad prevista en el apartado d) del art. 69 LJ, en relación con el art. 45.2.d) del mismo cuerpo legal.

SEGUNDO.- Comenzando -lógicamente- con la causa de inadmisibilidad opuesta por la Generalitat Valenciana, habrá de procederse a su desestimación.

En efecto, ya con independencia de otro tipo de consideraciones, deben tenerse en cuenta los dos siguientes datos:

- ✓ El poder notarial en favor de la Procuradora presentante del recurso aparece otorgado por el apoderado de la entidad actora, a quien en una previa escritura se le habían conferido por esta, entre otras facultades, la del ejercicio de acciones judiciales.

- ✓ Por ende, mediante escrito presentado con fecha 18.3.2010 se aporta certificado expedido por el Secretario general de la actora del acuerdo adoptado por (-----) en el que se ratifica la interposición del presente recurso.

TERCERO.- Sentado lo anterior, es momento ya de adentrarse en el examen del primero de los motivos del recurso (falta de competencia de la Consellería de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana para practicar la liquidación de que se trata), cuya adecuada resolución requiere -en primer término- referirse a la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 28 de mayo de 1998.

En dicha sentencia, el Tribunal Supremo resuelve sobre el recurso directo interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya frente al art. 103.1.A) del Real Decreto 828/1995 (por el que se aprueba el RITPyAJD) y, si bien se trata en este caso de un recurso directo contra el Reglamento en lo que hace a una regla de competencia territorial aplicable a una modalidad del Impuesto distinta -AJD- a la de autos, tal sentencia contiene una doctrina que -como se verá- resulta de plena aplicación a nuestro supuesto.

Así, la precitada STS (FD 3º) se pronuncia en los siguientes términos:

Dentro del marco de la premisa expuesta, y no obstante lo argüido por la Diputación recurrente, el alcance del

cuestionado artículo 103.1.A) del Real Decreto 828/1995 queda, sin embargo, clarificado y centrado, si se atiende al ámbito de aplicación territorial del ITPyAJD.

El artículo 6 del Real Decreto Legislativo 1/1993 contiene dos partes bien diferenciadas: una, en la que se concretan 'los puntos de conexión' para las tres modalidades impositivas, y, otra, en la se establece que "lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en los Territorios Históricos del País Vasco y en 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" (precepto reproducido en el artículo 6 del Real Decreto 828/1995).

Así pues, tales disposiciones son conscientes de que su ámbito de aplicación no es general para todo el Territorio del Estado, y parten, por tanto, de la existencia de determinadas Comunidades Autónomas en las que dicha normativa estatal del ITPyAJD no resulta totalmente aplicable.

Y, en función de ello, ha sido imperiosa la necesidad de fijar unas normas que resuelvan los conflictos que puedan surgir del establecimiento de los correspondientes 'puntos de conexión'.

Y la normativa que establece tales puntos de conexión y permite resolver los posibles conflictos competenciales entre el País Vasco y el resto de España está integrada por la Constitución, por el Estatuto de Autonomía y, especialmente, por la Ley del Concierto Económico, 12/1981.

Ya hemos indicado que, en el artículo 31 de esta última Ley, se dispone que corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio la exacción del gravamen del IAJD, en el caso de escrituras, actas y testimonios notariales, "cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco" (criterio seguido por el artículo 6 de la Norma Foral de Vizcaya 3/1989).

En las demás Comunidades Autónomas (o sea, en todas, menos en el País Vasco y en Navarra), el ITPyAJD se rige por la normativa estatal, si bien sus rendimientos están cedidos a las mismas como medios de financiación, tal como se infiere de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre (ampliada por la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, que hace referencia, ya, al gravamen gradual de los documentos notariales); en cuyo artículo 6 se regulan los correspondientes puntos de conexión -por los que se determinan cuándo el rendimiento de un hecho imponible corresponde a una Comunidad Autónoma o a otra).

En consecuencia, el artículo 103 del Real Decreto 828/1995 no trata de fijar las soluciones a los conflictos interregionales, ni de regular el ámbito de aplicación de la Ley y del Reglamento del Impuesto, pues tales materias o problemáticas están ya previstas en los artículos 6 de las antes mencionadas normas tributarias y autonómicas.

En realidad, el artículo 103 da por supuesto que un concreto hecho imponible cae dentro, ya, de su respectiva competencia, a tenor de lo dispuesto en los citados artículos 6; por lo que no es factible identificar, como parece hacerlo la Diputación recurrente, los 'puntos de conexión territorial' del gravamen con las 'reglas que

determinan la competencia de las Oficinas Liquidadoras'.

En efecto, como arguyen el Abogado del Estado y la Junta de Decanos de los Colegios Notariales, es preciso distinguir -con objeto de evitar, entre otros fines, el antes comentado desplazamiento hacia el País Vasco del otorgamiento de las escrituras notariales- tres cuestiones diferentes:

a) La fijación de unos 'puntos de conexión', al objeto de concretar cuándo, dentro del territorio nacional, y en virtud de lo dispuesto en los artículos 6 antes citados, es aplicable, en relación con el Impuesto aquí analizado, la normativa foral vasca o la estatal; puntos de conexión que están establecidos en la comentada Ley 12/1981 (modificada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre), para determinar cuándo es aplicable el Impuesto estatal o el concertado, remitiendo al 'lugar del otorgamiento del documento'.

b) Resuelta tal cuestión en favor -en su caso- de la aplicación del Impuesto estatal, la normativa reguladora de la cesión de tributos a todas las Comunidades Autónomas -excepto el País Vasco y Navarra- señala 'otros puntos de conexión' complementarios dirigidos a concretar a qué comunidad Autónoma en régimen de cesión de tributos corresponde obtener el rendimiento del Impuesto estatal aplicado. Dichos puntos de conexión complementarios están establecidos en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre (modificada por la 32/1987, de 22 de diciembre), reguladora de la cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas, que remite, también, al 'lugar del otorgamiento del respectivo documento'.

c) Si, en virtud de esos dos grupos de puntos de conexión, resulta aplicable el Impuesto estatal, es cuando entran en juego las 'reglas sobre competencia territorial para liquidar el Impuesto', recogidas en el artículo 103 del Real Decreto 828/1995 (y 69 del Reglamento de 1981).

Estas últimas 'reglas' son las que determinan -una vez hayan entrado en juego los precitados "puntos de conexión"- que la Oficina competente para liquidar el gravamen gradual del IAJD (previa la presentación, ante ella, de los documentos notariales y de la declaración-liquidación) es aquélla en 'cuya circunscripción radique el Registro en que proceda practicar la inscripción o anotación'.

En consecuencia, tales 'reglas de competencia' sólo afectan, en realidad, a las Comunidades Autónomas de régimen común, pero no a los territorios forales del País Vasco y Navarra; y no menoscaban ni inciden sobre los 'puntos de conexión' establecidos para concretar qué normativa, la estatal o la foral, es la aplicable, ni tampoco sobre los 'puntos de conexión' que, después, permiten especificar a quién deben atribuirse los rendimientos obtenidos.

O sea, quedan reducidas, tales 'reglas', a imponer que los documentos que contengan actos o contratos sujetos al gravamen gradual del IAJD sean presentados ante la Oficina en cuya circunscripción radique el Registro ante el que aquéllos hayan de ser inscritos o anotados, pero sólo después de que, por aplicación de los 'puntos de conexión' correspondientes, haya quedado concretada la aplicabilidad del Impuesto estatal. De modo que, si en virtud del punto de

conexión del artículo 31 de la Ley del Concierto Económico, 12/1981, es aplicable la normativa foral, por mor del 'lugar del otorgamiento del documento', la presentación del mismo no resulta afectada por el cuestionado artículo 103.1.A) del Real Decreto 828/1995, pues tiene que seguir realizándose ante la Oficina que, al efecto, y dentro del territorio de la Comunidad Autónoma, se designe por la misma -según sus potenciales 'reglas de competencia territorial'-.

En definitiva, pues, la redacción del citado artículo 103.1.A) en nada afecta a las competencias del País Vasco y obedece, sólo, al afán de coordinar las 'reglas de competencia territorial' a efectos de liquidación con los 'puntos de conexión' a efectos de recaudación (contemplados -éstos últimos- en el artículo 6 de la Ley, antes citada, 30/1983, modificada por la 32/1987), sin que sea factible, por tanto, dada su distinta finalidad, el que quede alterado, mediante un Reglamento, lo dispuesto, en una Ley, a fin de concretar cuándo es aplicable el Impuesto estatal o cuándo lo es el concertado.

A estas mismas conclusiones llega la Junta de Decanos de los Colegios Notariales en su escrito de contestación a la demanda, en cuanto afirma que 'las reglas de competencia territorial' hacen referencia a la Oficina que se reputa más apta para poner en práctica los principios constitucionales de eficacia y economía de los artículos 31 y 103 de la Constitución, pues, siendo preciso comprobar el valor real de los bienes adquiridos por el sujeto pasivo -que, en primer lugar, es el adquirente-, es lógico que se atienda, como preferente, al lugar de ubicación de dichos bienes o al de la sede del Registro en que hayan de inscribir-

se o anotarse, ya que los datos para dicha comprobación se sitúan, con más precisión, en la Oficina que, por su inmediatez, los tiene a su disposición.

Distintos a las citadas 'reglas' son, pues, los 'puntos de conexión' de la distribución del poder tributario en España, pues sirven, tanto en el régimen foral como en el de cesión del tributo, para determinar a quién se atribuye el rendimiento del tributo (cuestión que no puede confundirse con la delimitación de la competencia territorial de las Oficinas Gestoras llevada a cabo por las antes citadas 'reglas de competencia').

Es decir, debe distinguirse entre el 'punto de conexión' territorial del gravamen y la 'regla de competencia' funcional de las correspondientes Oficinas liquidadoras. Y es obvio, en consecuencia, que el contenido del artículo 103.1.A) del Decreto 828/1995 no conculta ningún precepto de rango superior ni, en concreto, el artículo 31 de la Ley del Concierto, 12/1981, puesto que, en relación a todos los documentos que se autoricen u otorguen en el País Vasco, la competencia para la exacción (y obtención del rendimiento) del Impuesto corresponde, cualquiera sea, en definitiva, la Oficina de Gestión en que aquéllos hayan de ser presentados, a la Diputación Foral pertinente.

En razón a todo lo hasta ahora expuesto, es por lo que la Diputación Foral de Vizcaya, en su escrito de conclusiones, señala -con menos convicción, ya, que en su demanda- que, si el Real Decreto 828/1995, a través de su artículo 6.2, es respetuoso con la Ley del Concierto Económico, 12/1981, y deja, en realidad, inaltera-

dos los 'puntos de conexión' fijados en su artículo 31, deberá así establecerse en la sentencia que se dicte, motivando en ello la desestimación del recurso; y si, por el contrario, el comentado artículo 103.1.A) implica una alteración del 'punto de conexión' fijado en la Ley del Concierto Económico, deberá estimarse el presente recurso.

Y, por mor de lo hasta aquí analizado, es la primera de las dos soluciones apuntadas por la Diputación la que arbitramos, precisamente, en esta sentencia, como más adecuada al ordenamiento jurídico aplicable, con la derivada consecuencia de la desestimación del recurso (recurso que, en puridad, venía a resultar, desde casi todos los puntos de vista, innecesario y superfluo y, en cierto modo, carente de 'interés' para la Diputación recurrente)."

Pues bien, de la regulación normativa de que se trata y de la teleología y hermenéutica que de la misma extrae el TS, tenemos lo siguiente:

- ✓ El ámbito de aplicación de las reglas de competencia territorial establecidas en el RITPyAJD no comprende todo el territorio del Estado, sino que existen determinadas Comunidades Autónomas (País Vasco y Navarra) a las que no resulta aplicable con plenitud. Ello resulta, entre otras razones normativas, de lo previsto en el art. 6 del propio RITPyAJD, el que, después de determinar en su apartado 1 los "puntos de conexión" territorial para las tres modalidades impositivas del ITPyAJD, señala en su apartado 2 que "(l)o dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de los regímenes forales del concierto y convenio económico vigentes en los Territorios Históricos del País

Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra...".

La normativa que establece los "puntos de conexión" y permite resolver los posibles conflictos competenciales entre el País Vasco y el resto de España se encuentra integrada por la Constitución Española, el Estatuto de Autonomía y la correspondiente Ley de Concierto Económico (en nuestro caso, la Ley 12/2002).

En consecuencia, las "reglas de competencia" territorial del art. 103.1 solo afectan, en realidad, a las Comunidades Autónomas de régimen común, pero no a los territorios Forales del País Vasco y Navarra; y no menoscaban ni inciden sobre los "puntos de conexión" territoriales establecidos para concretar qué normativa, la estatal o la foral, es la aplicable.

En el caso de autos, el art. 31 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (que, como se ha razonado, es la que establece los "puntos de conexión" y permite resolver los posibles conflictos competenciales entre el País Vasco y el resto de España) atribuye en el apartado 3 de su artículo 31 la competencia en la constitución de fianzas (cuál es nuestro caso) a favor de la respectiva Diputación Foral del País Vasco cuando el afianzado tenga su domicilio en el País Vasco (si es persona física) o tenga en él su domicilio fiscal (si es persona jurídica, como aquí acontece).

Resulta, por todo ello, que la Administración tributaria competente para exaccionar el tributo de que se trata sería -en su caso- la competente de la respectiva Diputación Foral del País Vasco (la de Vizcaya, en este

supuesto, habida cuenta de tener la actora su domicilio social en Bilbao), con lo que no cabe sino concluir con la estimación del primero de los motivos del recurso, lo que torna innecesario, y mas bien improcedente, el análisis del restante motivo impugnatorio.

TERCERO.- No se aprecian méritos que determinen, ex art. 139.1 LJ, un especial pronunciamiento sobre las costas causadas.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que, PREVIO RECHAZO DE LA CAUSA DE INADMISIBILIDAD opuesta por la Generalitat Valenciana codemandada y CON ESTIMACIÓN del presente recurso contencioso-administrativo, DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS los actos administrativos identificados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia. Sin efectuar expresa condena en las costas procesales.

A su tiempo y con certificación literal de la presente, que es firme y no susceptible de recurso, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

ESTADÍSTICAS

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV.

I. DATOS ACUMULADOS A 31 DE DICIEMBRE DE 2011.

En la segunda mitad de 2011 el **entorno económico** ha vivido inmerso en un proceso de desaceleración global, que afecta tanto a los países desarrollados como a las economías emergentes, y que se ha agudizado en el último tramo del año. Así, el conjunto de la economía mundial ha cerrado el año con un crecimiento próximo al 3%, el ritmo más lento de los últimos siete trimestres.

Los países emergentes han moderado ligeramente su tasa de crecimiento, condicionados por la pérdida de impulso de los gigantes asiáticos, a pesar de que todavía obtienen cifras muy notables, destacando el caso de China, con un crecimiento anual próximo al 9,3%, que ha soportado algunos vaivenes provocados por medidas económicas destinadas a evitar un excesivo calentamiento de su economía.

En cuanto a la economía estadounidense, la solidez del consumo privado, el tirón de la inversión en equipamiento y software y la recuperación de la inversión residencial han logrado compensar las décimas detraídas por el sector exterior y han permitido mantener como media anual un crecimiento del 1,7%, cinco décimas porcentuales por debajo del que se registraba en el primer trimestre del año.

La disciplina impuesta en las cuentas públicas para reducir los déficit, las gravísimas secuelas de la sequía financiera y el contagio

de los problemas de los países rescatados han puesto a la zona euro al borde de la recesión. De hecho, varios países del área del euro ya llevan dos trimestres consecutivos de descensos, esto es, en recesión.

Esta contracción económica la han soportado incluso los países menos vulnerables de la UE. Tal es el caso de Alemania, que ha acentuado su ralentización económica, si bien para el conjunto del año puede presumir de un 3,1%, gracias a la fortaleza retomada del consumo privado, apoyado por la creación de empleo y a la solidez de la inversión, que han vuelto a situar a la demanda interna como principal impulsora del crecimiento.

También la economía española, que parecía haber estabilizado su crecimiento, con el sector exterior como motor principal y con mejoras relativas de la demanda interna, sufre un serio retroceso en el cuarto trimestre, el -0,3%, volviéndose a asomar al abismo de la recesión económica, por culpa de los recortes aplicados para combatir el déficit público y la crisis financiera, que han hundido la demanda nacional.

En cuanto a la **economía vasca**, los últimos datos publicados por el EUSTAT apuntan a un crecimiento en el cuarto trimestre de un 0,2% interanual, cuatro décimas menos que en el trimestre anterior, lo que confirma la fase de desaceleración iniciada en el primer trimestre de 2011, en cuyo tramo final se ha acentuado, tal y como ha sucedido en el entorno económico, y cuyo deterioro se ha producido más rápido de lo previsto, afectando al resultado final del año.

El empeoramiento del sector exterior se ha traducido en un menor impulso del sector industrial vasco, que ha terminado el año con tasas interanuales ligeramente negativas. También la construcción se ha apuntado un nuevo descenso interanual, si bien su caída ha sido inferior a la de los dos trimestres anteriores, así como los servicios de no mercado, que derrotados por la política de austeridad, han dejado de sumar al PIB. En definitiva, tan solo los servicios de mercado mantienen el tono y aportan algo al crecimiento.

Con este panorama, como era de esperar, se vuelve a perder empleo neto, en torno a un -1,3% interanual, básicamente concentrando en la industria y en la construcción, los dos sectores con descensos en su valor añadido, mientras que los servicios logran generar algo de empleo.

Así las cosas, en términos reales, la **economía vasca** ha crecido en 2011 un **0,6%** interanual, el doble que el año anterior, pero una cifra poco significativa si se compara con los valores históricos de las décadas anteriores o con el 1,5% con que ha podido cerrar el año como media la economía europea.

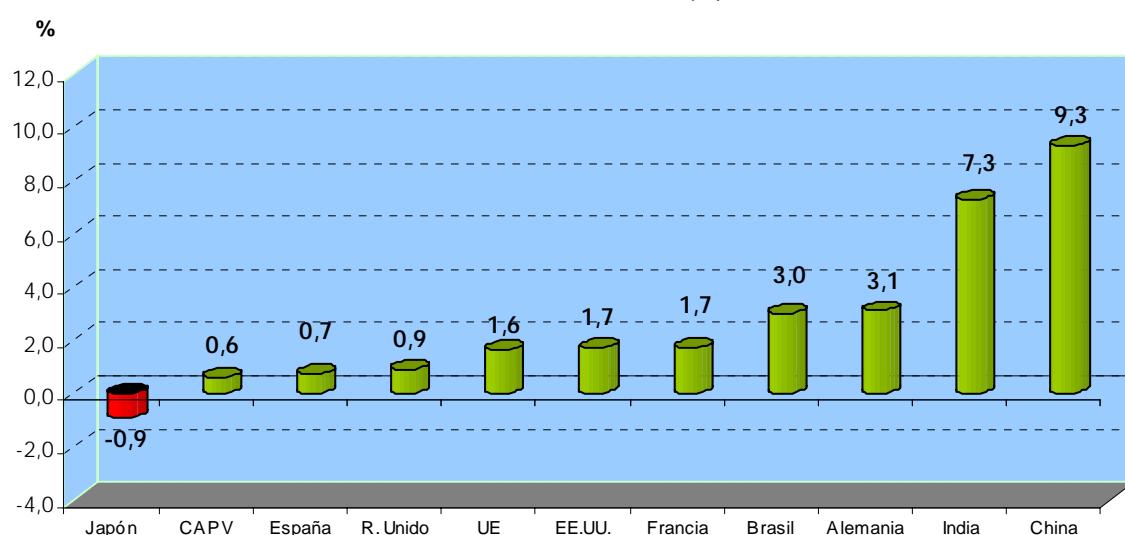
Además de una serie de modificaciones normativas en aras a lograr una mayor eficiencia en la aplicación de los tributos y una mayor eficacia en la lucha contra el fraude fiscal, previo acuerdo en el Órgano de Coordinación tributaria, las Diputaciones Forales aprobaron en sus Juntas Generales respectivas diversas medidas en su sistema tributario tendentes a minimizar las consecuencias de la actual coyuntura económica, paliar sus efectos en los colectivos más desfavorecidos, mejorar la situación económica de todos los contribuyentes y coadyuvar a las empresas en sus esfuerzos tanto para crear como para mantener el empleo creado.

Así pues, son varias las **medidas normativas** entradas en vigor en el ejercicio de 2011, si bien su incidencia recaudatoria no es muy significativa:

IRPF

- Deflactación en un 2% de la tarifa del impuesto, porcentaje con el que también se han actualizado la deducción general, la reducción por tributación conjunta y las deducciones personales y familiares, con el fin de que los contribuyentes no soporten un aumento encubierto de la presión fiscal derivado de la inflación del ejercicio.

CRECIMIENTO REAL DEL PIB (%) en 2011



- Deflactación, asimismo, de las tablas de retenciones con efecto inmediato en las retenciones aplicadas en las nóminas de asalariados y pensionistas a partir del mismo mes de enero.
- Además, se aprobó con carácter transitorio una deducción del 1% de los ingresos para bases imponibles inferiores a 20.000 € de pensionistas y desempleados, con objeto de aliviar la especial incidencia de la crisis económica sobre ambos colectivos, así como para compensar en alguna medida los efectos de las medidas de ajuste aprobadas en el ejercicio 2010 (congelación de las pensiones).
- Ampliación de la exención por incapacidad permanente total para todos los mayores de 55 años que no perciban otros rendimientos.
- Exención de las prestaciones reconocidas en la Ley de Memoria Histórica.
- Adecuación de la tributación de los participes en SICAVs (personas físicas y jurídicas) que tributan al 1%.

I. Sociedades

- Con el objetivo de dinamizar el mercado inmobiliario e impulsar el mercado de alquiler, se establece un nuevo régimen fiscal especial para las SOCIMIs (Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario) con un tipo de gravamen general del 20%, sociedades cuya actividad principal es la inversión, directa e indirecta, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler, incluyendo viviendas, locales comerciales, hoteles, garajes...
- Favorecimiento del cumplimiento de los requisitos de la deducción de empleo en

EREs de suspensión y reducción de jornada.

- Actualización de los coeficientes que recogen la depreciación monetaria de aplicación a los activos mobiliarios e inmobiliarios.

De mayor impacto recaudatorio, aún cuando sólo afectará a las sociedades bajo normativa común, son las medidas aprobadas por el Real Decreto-Ley, de 19 de agosto de 2011, dentro de las medidas de contribución a la consolidación fiscal, con efectos exclusivamente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, entre las que figura el incremento de la cuantía del pago fraccionado que deben realizar las grandes empresas que facturan más de 20 millones de euros, incremento que es más acusado si la facturación supera los 60 millones, así como la limitación de aplicación temporal a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores para las mismas.

IVA: Se rebaja el tipo impositivo del 8% al 4% a las entregas de viviendas realizadas entre el 20 de agosto y el 31 de diciembre de 2011.

I. Sucesiones y Donaciones: Actualización de los tramos de la tarifa del impuesto y de las reducciones por grado de parentesco y vivienda habitual.

Tributos sobre el Juego: Reducción del 2% de la imposición sobre el Juego, (1,6% las Diputaciones Forales y 0,4% el Gobierno Vasco).

I. Transmisiones Patrimoniales y AJD: Limitación a una única adquisición por contribuyente de la aplicación del tipo reducido del 2,5% por vivienda habitual.

I. Renta no Residentes: Reducción del 10% al 5% en el mínimo de participación para la exención de dividendos que distribuyen las

sociedades filiales residentes en el País Vasco a sociedades matrices residentes en la UE.

Por otra parte, la recaudación de 2011 se ha visto ciertamente afectada por los cambios normativos aprobados tanto en 2009 como en 2010, algunos de los cuales se están aplicando por primera vez este año durante un ejercicio completo:

IRPF

El 1 de enero de 2010 entraron en vigor importantes novedades normativas, que suponían una mayor progresividad y un impulso positivo en el resultado recaudatorio:

- Nuevas tablas de retenciones para los rendimientos del trabajo, con subidas en todos los tramos que superen los 22.000 € anuales, a fin de adaptarlas a las modificaciones aprobadas en la deducción de 400 € por contribuyente, que desaparece para las bases imponibles superiores a 20.000 €.
- También se modificó la tributación del ahorro, incrementando del 18% al 20% el tipo de gravamen aplicable básicamente a las rentas del capital mobiliario, a los arrendamientos y a las ganancias en fondos de inversión.

I. Sociedades

- Se eleva a 10 millones de euros el requisito de volumen de operaciones para la consideración de pequeña empresa y a 50 millones de euros el de mediana.

IVA

- Subida de sus tipos impositivos, del 7% al 8% el reducido, y del 16% al 18% el tipo general, que entró en vigor el 1 de julio de 2010, en el que sólo se contabilizaron a los nuevos tipos las declaraciones de cuatro meses y del tercer trimestre de ese año.

- A partir del 14 de abril de 2010 se aplica el tipo impositivo reducido para todo tipo de obras de mejora y rehabilitación de vivienda y se amplía el concepto de rehabilitación estructural de vivienda.

En definitiva, 2011 ha sido básicamente un año de consolidación normativa, en el que las Diputaciones Forales han recibido al cien por cien los frutos de los cambios normativos aprobados en ejercicios anteriores.

Al cierre del ejercicio de 2011 la **recaudación** consolidada de las Diputaciones Forales asciende a **11.480.913 miles de euros**, lo que supone una variación del **-1,9%** respecto al ejercicio anterior, tasa que mejoraría claramente en términos homogéneos, esto es, después de anular las operaciones derivadas del caso ROVER (ingreso en 2010 y devolución en 2011) y teniendo en cuenta el ajuste IVA pendiente de ingreso por parte de la Agencia Tributaria:

	Recaudac. Contabiliz.	Recaudac. homogénea
Recaudación (m€)	11.480.913	11.778.115
Variación interanual	(1,9%)	3,3%
Ejec. presupuestaria	91,8%	94,2%

Así pues, después del repunte recaudatorio que se registraba en el ejercicio anterior, al cierre de 2011 la recaudación soporta de nuevo un retroceso en los tres Territorios Históricos, si bien en esta ocasión es de poca entidad y está provocado por los flujos financieros mantenidos con la Agencia Tributaria.

Antes de los habituales ajustes interterritoriales a la recaudación por IVA y por los II EE Fabricación, solamente en Bizkaia se supera la recaudación del ejercicio anterior, mientras que la alta tasa negativa que se registra en Álava pasaría a ser positiva si en los dos últimos ejercicios cerrados se anulasen los ingresos y devoluciones derivados del cumplimiento de la Resolución de la Junta Arbitral

del Concierto Económico, y de la posterior Sentencia del Tribunal Supremo.

Dist. Territorial	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
Var. Interanual	(23,0%)	4,4%	(1,5%)
Rec. Tot. Con.:			
Peso relativo	16,0%	52,7%	31,3%
Var. Interan.	(4,4%)	(0,8%)	(2,3%)
Ejec. Pptria.	89,9%	92,8%	91,3%

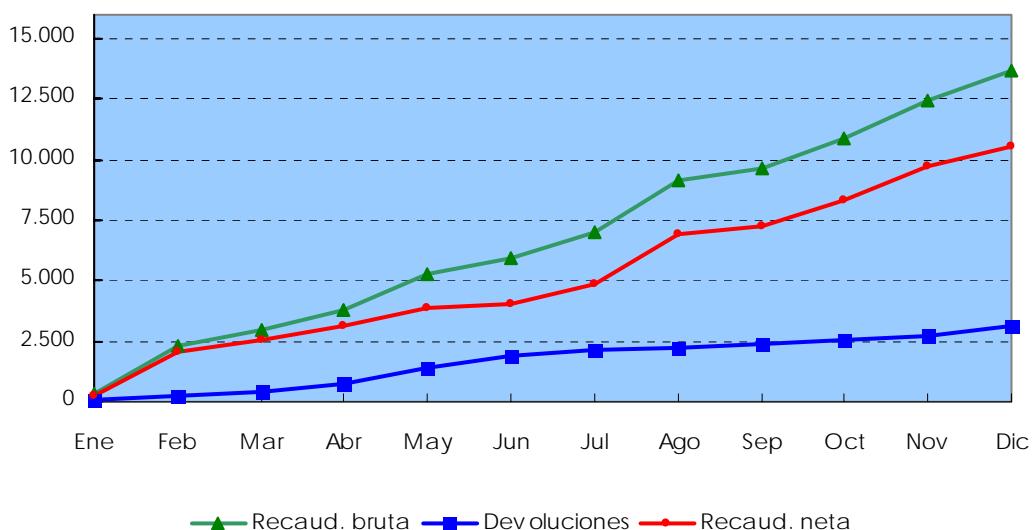
En definitiva, se han recaudado 219.095 m€ menos que en el ejercicio anterior, que provienen de un descenso de la recaudación bruta y, en menor medida, de un aumento de las devoluciones, mientras que el mayor importe de los Ajustes con la Agencia Tributaria suaviza ligeramente el descenso recaudatorio.

Este decremento de la recaudación bruta proviene exclusivamente de la imposición indirecta, ya que tanto el IRPF como el I. Sociedades han aumentado interanualmente sus ingresos.

En el capítulo II de ingresos, por el contrario, todos los impuestos, salvo el I. s/ Primas de Seguros, han contabilizado menos recaudación íntegra que en el ejercicio anterior, afectados por la ralentización del consumo privado y la fuerte caída del consumo público, que acusa las medidas de contención del gasto y los recortes para el saneamiento de las cuentas públicas. En el caso del IVA, además, a esto se añade el ingreso extraordinario de marzo-10, que por sí solo explica la casi totalidad del retroceso recaudatorio.

RECAUDACIÓN POR GESTIÓN PROPIA CAPV 2011

(Millones de euros)



En cuanto a la **recaudación bruta** relativa a la gestión propia, que en 2010 parecía haber reencontrado la senda de crecimiento, cierra el ejercicio con un descenso del -1,0%, en cualquier caso muy lejos de la caída acumulada del **-13%**, que soportó en el bienio 2008/09.

Por otra parte, las **devoluciones**, que en 2010 interrumpían la trayectoria ascendente de los años anteriores al descender interanualmente en un 9,5%, de nuevo al cierre de 2011 arrojan una tasa positiva, el 3,5%, a pesar de que en el IRPF y sobre todo en el I. Sociedades las Diputaciones Forales han devuelto claramente menos que en el ejercicio anterior. Pero las devoluciones por IVA se han

incrementado en un 20%, la mitad de esta tasa como consecuencia de la devolución extraordinaria a la Agencia Tributaria por parte de la Diputación Foral de Álava. Además, han aumentado las devoluciones a los exportadores, ya que durante el recién cerrado ejercicio han crecido sensiblemente las ventas al exterior de las empresas vascas, que han aprovechando el relativo dinamismo de sus mercados habituales.

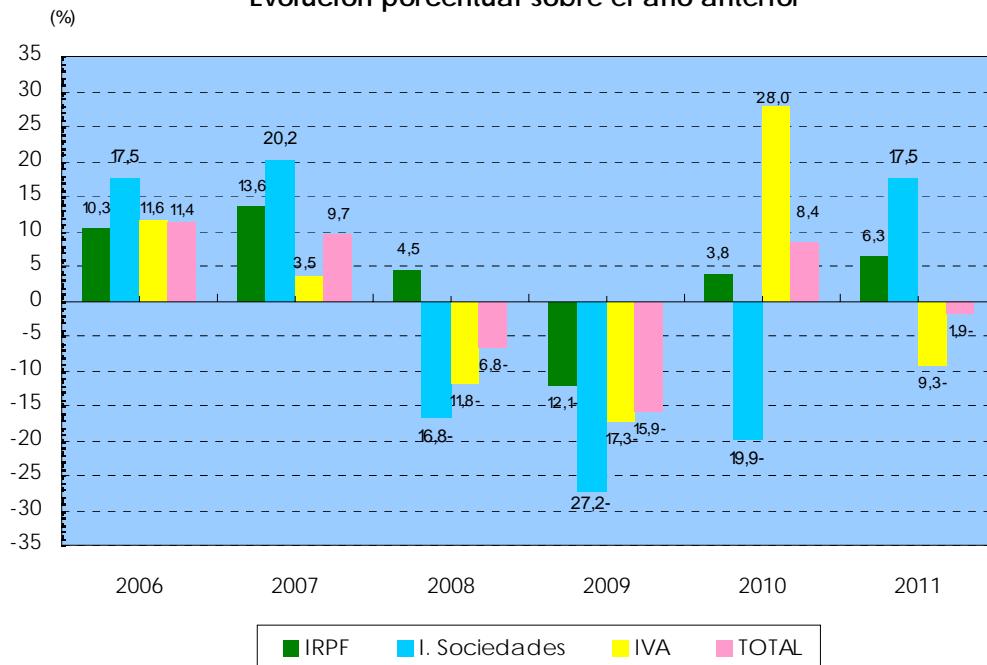
En 2011 ha continuado aumentando el importe total de los **aplazamientos** concedidos por las Diputaciones Forales a los contribuyentes, esta vez en torno a un 10%, tasa moderada en comparación con los altos incrementos de los ejercicios anteriores, de los que más de la mitad se refieren al IVA y aproximadamente un tercio al IRPF. Este importe total aplazado viene a suponer un 5% de

219.095 m€, importe que es sobrepasado por el aumento recaudatorio logrado por el IRPF y por el I. Sociedades, pero que es totalmente anulado por la evolución negativa del resto de figuras tributarias:

IRPF	255.358
I. Sociedades	173.202
IVA	(417.832)
ITP y AJD	(118.726)
II.EE. Fabricación	(59.217)
I. Renta no Residentes	(49.229)
Otros tributos	(2.651)
TOTAL	219.095

Tal y como se muestra en el gráfico que sigue, al cierre de 2011, entre los impuestos más significativos, solo el IVA ve retroceder interanualmente su recaudación.

INGRESOS POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN LA CAPV Evolución porcentual sobre el año anterior



menor recaudación y una reducción aproximada de casi un punto porcentual en la tasa de descenso interanual alcanzada por la recaudación al cierre del ejercicio.

Así pues, respecto al ejercicio pasado, se ha obtenido una **menor recaudación** de

Una vez contabilizadas las autoliquidaciones de cuatro trimestres de pequeñas empresas y de doce meses de grandes empresas, las Diputaciones Forales han contabilizado durante el ejercicio de 2011 por el **IRPF** un total de 4.321.226 m€, recaudación que supone:

- Una variación interanual del 6,3%, lo que duplica el ritmo de recaudación seguido por el más significativo de sus componentes, las retenciones sobre los Rendimientos del Trabajo.
- Una ejecución ligeramente por encima de su techo presupuestario (101,6%).
- El 76,6% y el 37,6% de los I. Directos y de la recaudación total, respectivamente.

De la mano de sus dos componentes más importantes, los rendimientos del Trabajo y la Cuota diferencial neta, la recaudación total del IRPF ha registrado tasas positivas a lo largo de todo el ejercicio, en muchos meses incluso superiores al 6,3% con el que ha cerrado el año.

El apartado de **Rendimientos del Trabajo y Actividades Profesionales**, que recoge las retenciones practicadas sobre todas las contraprestaciones derivadas del trabajo personal, ha contabilizado 4.448.414 m€ al 31.12.11, importe que en esta ocasión supera holgadamente incluso la suma recaudatoria del IVA gestión propia y su ajuste y que él solo representa el 42,2% de la recaudación por tributos concertados en gestión propia.

Las tres Diputaciones Forales han visto como de nuevo evoluciona favorablemente la recaudación de las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo, cuya variación interanual consolidada cierra el año con un 3,2%, la tasa más baja del ejercicio, a la que se ha llegado después de un constante descenso a partir del máximo del 7,0% interanual que se llegaba en el mes de abril.

El resultado consolidado es una mayor recaudación por estas retenciones de 139.765 m€, con el mejor resultado para Álava y el más flojo para Bizkaia, lo que refleja los diferentes niveles de empleo de cada Territorio Histórico, dentro de la débil situación que está viviendo la economía vasca.

Así pues, este destacado apartado tributario, que sólo ha visto caer su recaudación en 2009, cierra el ejercicio con un aumento recaudatorio del 3,2%, dos décimas menos que en el ejercicio anterior, y es que las variables macroeconómicas que básicamente inciden en el mismo no están experimentando cambios significativos en estos últimos años:

- El crecimiento en unas décimas del PIB vasco en términos reales, junto con una moderada tasa de inflación, han arrojado para el PIB nominal un crecimiento estimado en torno al 2,2%.
- Mayor ha sido el aumento de la masa salarial bruta sujeta a retención, en torno al 3% en términos nominales, como consecuencia del salario medio pactado en los convenios vascos ligeramente más elevado, pero frenado por el menor número de empleados.
- A lo largo de 2011 no ha cesado la sangría que supone la pérdida de puestos de trabajo, con descensos interanuales del nivel de empleo en todos los sectores salvo el de servicios.
- Continúan arrastrando dificultades de tesorería las empresas vascas, lo que ha ocasionado un aumento de peticiones de aplazamiento por este impuesto, aunque mucho más moderado que en ejercicios anteriores y que suponen la tercera parte del importe total aplazado por las Diputaciones Forales.

La recaudación obtenida por las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que recoge las autoliquidaciones de cuatro trimestres de pequeñas empresas, además de las mensuales (diciembre-10/noviembre-11) de grandes empresas, se decrementa interanualmente por tercer año consecutivo, si bien en esta ocasión con una tasa del -3,0%, muy lejos del -15,6% soportado en los dos años anteriores.

En cualquier caso, los ingresos más importantes provienen de las retenciones aplicadas a los dividendos, que en la mayoría de las veces están disminuyendo en consonancia con el retroceso de los beneficios. Por otra parte, entre las grandes empresas se está generalizando el nuevo sistema de retribución al accionista, al que se le ofrece la posibilidad de recibir en lugar de dividendos acciones gratuitas, con lo que éstos no soportan la retención fiscal y las empresas no ven mermada su tesorería.

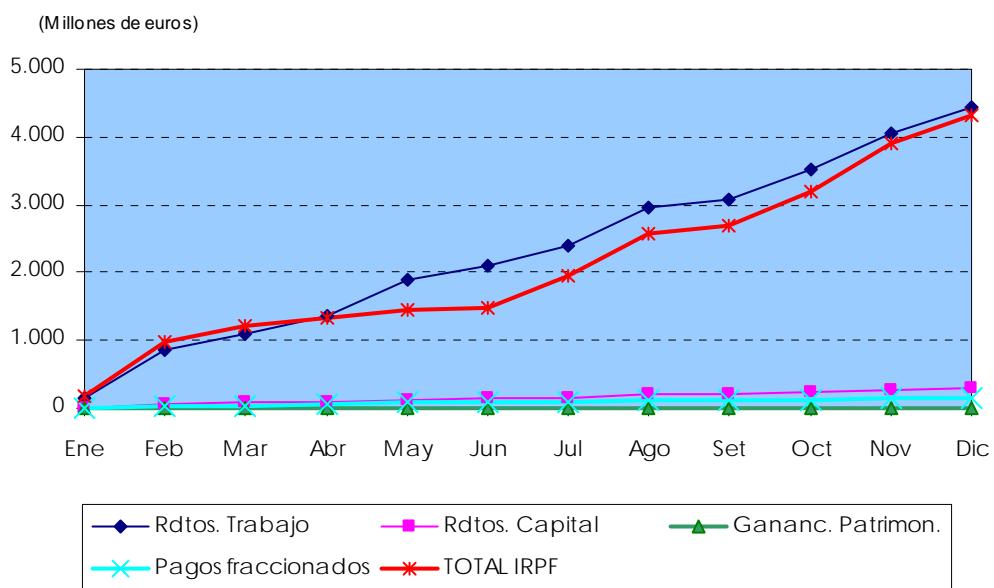
Tal y como ha venido sucediendo en el transcurso del año, el apartado que recoge las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Inmobiliario** cierra el ejercicio con un aumento recaudatorio en los tres Territorios Históricos, arrojando para el conjunto de la CAPV un 3,1% solo unas décimas por encima del resultado al que llegaba en diciembre de 2010.

recaudación está condicionada por la moderada situación que está viviendo el mercado de alquiler.

Por el contrario, las retenciones sobre las **Ganancias Patrimoniales** ven retroceder su recaudación en los tres Territorios Históricos, con mucha menor intensidad en Gipuzkoa, resultando una tasa consolidada del -19,0%, por mucho la mayor caída entre los componentes del IRPF.

La recaudación de este apartado, que recoge al tipo del 19% las retenciones sobre las ganancias generadas en la transmisión de acciones o participaciones de las Instituciones de Inversión Colectiva, ha soportado fuertes y constantes vaivenes recaudatorios en los cierres de cada ejercicio, y en varios de ellos ha superado ampliamente la contabilizada en estos últimos años, no muy propicios para obtener beneficios en este tipo de inversiones.

RECAUDACIÓN CAPV POR IRPF Ejercicio de 2011



Dado que en ese ejercicio se incrementó su tipo al 19%, estos resultados pueden considerarse como bastante modestos, habida cuenta de las altas tasas interanuales habituales de los ejercicios anteriores, pero sin duda esta

También el apartado de los **Pagos fraccionados** ha conocido tiempos mejores, pero a pesar de que sus tasas interanuales suelen ser bastante moderadas, después de cinco años

de continuo descenso, ha cerrado 2011 con el nivel recaudatorio de hace once años.

Los últimos ejercicios cerrados se han visto afectados por la entrada en vigor en 2008 de la deducción anticipada de 400 €, introducida como medida de impulso a la actividad económica, y su posterior supresión dos años más tarde.

En cuanto a 2011, esta recaudación, que recoge los pagos a cuenta del IRPF que han efectuado las personas físicas que ejercen actividades empresariales, profesionales y artísticas, ha cerrado el ejercicio con una tasa del -3,6%, muy cerca de la cual se han situado las tres Diputaciones Forales.

A partir del comienzo de la campaña de la Renta-10 el apartado de la **Cuota diferencial neta** ha evolucionado positivamente en los tres Territorios Históricos, tendencia mantenida en noviembre, una vez contabilizado el 40% aplazado de la Renta-10, relativo a las declaraciones positivas de aquellos contribuyentes que se acogieron a esta modalidad de ingreso, cuyo plazo finalizó al 10 de noviembre y que arroja unos ingresos de 121.000 m€, en torno a un 9% más que en noviembre-10.

Durante el mes de abril las tres Diputaciones Forales enviaron a los domicilios de los contribuyentes declaraciones ya confeccionadas, en un número que no deja de crecer año tras año, así como el nivel de aceptación de las mismas y el uso de Internet.

En el caso de Álava las devoluciones resultantes en estas declaraciones se practicaron a lo largo del mismo mes de abril, sin esperar al 2 de mayo, en que arrancaba la campaña en la Hacienda Foral y en las entidades financieras colaboradoras. El mismo día, 2 de mayo, comenzó la campaña en Bizkaia, a partir de cuyo inicio los primeros en cobrar fueron los contribuyentes que dieron su conformidad a las declaraciones recibidas. Finalmente, en Gipuzkoa la campaña se inició

el 18 de abril, mes en el que esta Diputación Foral practicó sus primeras devoluciones.

Cuando a lo largo de 2010 se presentaron las declaraciones de la Renta-09, el resultado final fue de un importe menos negativo que el saldo neto de la campaña precedente, ya que aunque los ingresos fueron inferiores, por primera vez en los últimos años el importe total de las devoluciones se redujo respecto a las cifras de la campaña anterior, en torno a un 6%, debido a que las tablas de retenciones, que recogían gran parte de la devolución de los 400 € por contribuyente, se estuvieron aplicando durante un ejercicio completo.

El resultado mejora aún más en la última campaña cerrada, la relativa a la Renta-10, en la que de nuevo vuelven a disminuir las devoluciones que las Haciendas Forales han realizado a sus contribuyentes, retroceso que no llega a los dos dígitos y que se debe básicamente al mantenimiento de la deducción de los 400 € sólo para bases imponibles inferiores a los 20.000 €, así como al aumento del gravamen que se aplica a la base del ahorro, del 18% al 20%. Asimismo, los menores dividendos distribuidos por las grandes empresas explican parcialmente la marcha decreciente del importe total de las devoluciones.

Pero, además, los ingresos han registrado un aumento interanual del 6%, por lo que el resultado neto final de la campaña ha supuesto un 15% de menor negatividad respecto a la campaña anterior.

Pocas son las novedades normativas que se han aplicado en la Renta-10, por lo que cabe destacar el incremento que han experimentado prácticamente todas las deducciones, excepto las que se aplican a la vivienda habitual, de marcado carácter social dado que llegan a cientos de miles de contribuyentes.

Asimismo, las declaraciones de renta presentadas en la última campaña se han visto afectadas por la aplicación de estas medidas aprobadas anteriormente por las Diputaciones Forales:

- Ampliación a 8 años del plazo para la materialización de las cantidades depositadas en cuentas de ahorro vivienda mediante la compra de una vivienda habitual, para las que el plazo anterior de 6 años finalice entre el 1.01.10 y el 31.12.11.
- Ampliación a 4 años del plazo de reinversión en vivienda habitual para transmisiones realizadas entre el 1.01.09 y el 31.12.10.

En el gráfico siguiente queda suficientemente clara la práctica habitual de las Diputaciones Forales de devolver para el mes de junio, esto es, en sólo dos meses de campaña, más del 80% de las devoluciones solicitadas, así como el constante aumento de las devoluciones respecto a los ejercicios precedentes, tendencia que ha cambiado en las dos últimas campañas cerradas.

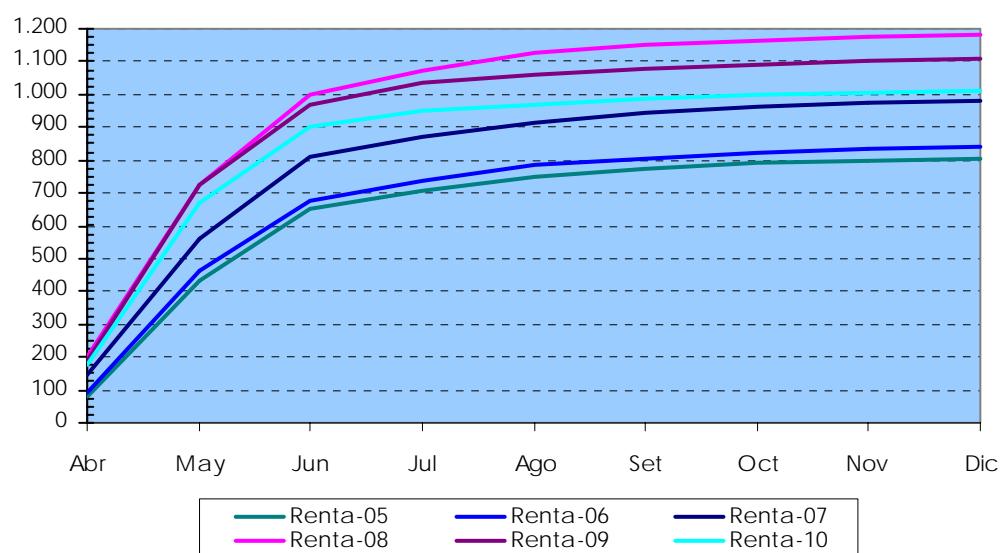
Así pues, la campaña de la Renta-10 se cierra en las tres Diputaciones Forales con un importe menos negativo que el saldo neto de la campaña anterior, tal y como sucedía en la Renta-09, que interrumpía así la marcha de los tres ejercicios anteriores. Estas son las cifras:

	Renta 2010				R 2009
	Álava	Bizkaia	Gipuz.	CAPV	CAPV
Ingresos	44,6	185,6	126,3	356,5	336,4
Devolu.	(155,1)	(506,0)	(339,0)	(1.000,1)	(1.094,7)
TOTAL	(110,5)	(320,4)	(212,7)	(643,6)	(758,3)

En consecuencia, el cierre recaudatorio de la Cuota diferencial neta del IRPF en las tres Diputaciones Forales registra una menor negatividad de dos dígitos y un resultado del 17,7% para el conjunto de la CAPV, uno de los más destacados al 31 de diciembre de 2011.

Las Diputaciones Forales han formalizado por el **I. SOCIEDADES** al cierre del ejercicio una recaudación de 1.160.259 m€, lo que supone 173.202 m€ más que en el año ante-

DEVOLUCIONES CAMPAÑAS DE RENTA
(Millones de euros)



rior, esto es, una tasa interanual del 17,5%, el resultado más positivo dentro del panel de tributos concertados.

Lógicamente, la evolución de este impuesto está básicamente determinada por el favorable comportamiento del más importante de sus componentes, la Cuota diferencial neta, aún cuando ésta solo evoluciona al alza en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Este fuerte aumento registrado por las declaraciones societarias presentadas se ve ligeramente mermado por el resultado de los demás apartados, entre los que aunque los rendimientos del Capital Inmobiliario evolucionan también positivamente, en su conjunto provocan una rebaja de casi diez puntos en el resultado final para la recaudación total del I. Sociedades.

Al cierre de 2011 se incrementa interanualmente en un 27,3% la recaudación de la **Cuota diferencial neta**, en la que se recogen, por un lado, las autoliquidaciones anuales, único pago de las empresas sujetas a la normativa foral del impuesto, esto es:

- Entidades que tributan exclusivamente a las Diputaciones Forales, por alguna de estas circunstancias:
 - Estar domiciliadas en el País Vasco y facturar menos de 7 millones €.
 - Realizar únicamente operaciones en territorio foral, cualquiera que sea su domicilio y cifra de facturación.
- Entidades que tributan conjuntamente a ambas Administraciones, cuando estén domiciliadas en territorio foral, excepto que realicen en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales.

Pocos son los cambios normativos que, aprobados por las Diputaciones Forales en 2010, se han aplicado por primera vez a mediados de 2011 en el cálculo de las autoliqui-

daciones anuales relativas al ejercicio de 2010.

Así ha sucedido con las nuevas medidas que, entradas en vigor el 1.01.10, insisten en las ayudas al mercado laboral, actualizando las devoluciones de las empresas por creación de empleo que eran más bajas en Álava y Bizkaia y que se igualan a las ya vigentes en Gipuzkoa:

- 4.600 € por persona contratada con contrato laboral indefinido.
- 8.600 € en los casos de colectivos de difícil inserción laboral.

Además, también con efectos desde el 1.01.10, se eliminó el régimen especial de las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV), que pasan a tributar al tipo general del I. Sociedades, mientras el tipo de gravamen aplicable a las Sociedades Patrimoniales pasa del 18% al 20%.

En cuanto a la normativa estatal, la novedad normativa más significativa desde el punto de vista recaudatorio es muy reciente. En efecto, el pasado mes de agosto, dentro de las medidas que el Gobierno central ha puesto en marcha para favorecer el cumplimiento de los objetivos de reducción del déficit público, se eleva el porcentaje de cálculo de los pagos fraccionados que deben realizar las empresas cuya cifra de negocios anual supere los 20 millones de euros, elevación que es más notable cuando superan los 20 millones. Es obvio que esto no supone un incremento impositivo, sino simplemente una modificación en la periodificación de los ingresos tributarios provenientes de las empresas más grandes, a las que se considera con una mayor capacidad económica para anticipar la recaudación del I. Sociedades.

Esta medida, aprobada exclusivamente para los años 2011, 2012 y 2013, ha entrado en vigor el día 20 de agosto, por lo que ya se

ha aplicado en los pagos de los meses de octubre y diciembre.

Así pues, en mayo se contabilizaron los ingresos del primer pago a cuenta de las sociedades bajo normativa común, que en los tres Territorios Históricos fueron muy inferiores a los del ejercicio anterior, arrojando para el conjunto de la CAPV un descenso interanual en este pago próximo al 25%, con lo que mantiene el ritmo de descenso del ejercicio anterior, motivado fundamentalmente por el mal comportamiento de los grupos consolidados. El mismo descenso interanual se registra en el pago de octubre e incluso empeora en el último pago del mes de diciembre, resultando para el total de los mismos una caída interanual próxima al 30%.

A un resultado totalmente distinto se llega en el pasado mes de agosto, después de que las Diputaciones Forales han contabilizado el último ciclo recaudatorio de julio, en el que han coincidido todas las autoliquidaciones del impuesto relativas al ejercicio, cuyo plazo de presentación, según la normativa foral, vence el 25 de julio. Los ingresos de este mes en el caso de Araba son claramente inferiores a los contabilizados en agosto del ejercicio anterior, en Gipuzkoa el retroceso es mucho más moderado, mientras que en Bizkaia la recaudación supera ampliamente la alcanzada en agosto-10.

En efecto, las autoliquidaciones anuales correspondientes al ejercicio de 2010 presentadas en Bizkaia por las empresas más significativas arrojan una mayor recaudación de 180.000 miles de euros, lo que para el conjunto de la CAPV se traduce en un incremento del 25%, en la comparación de los dos meses de agosto.

Este es el detalle de la recaudación íntegra contabilizada por las Diputaciones Forales a lo largo de 2010, agrupada en los bloques antes citados:

		(miles de euros)
Mayo		
1er. pago	35.170	
Julio, Agosto Autoliq. Anuales	806.566	
Noviembre		
2º pago	69.684	
Diciembre		
3er. pago	33.093	
Resto meses	62.878	
Total rec. íntegra	1.007.391	

El resultado, tal y como a continuación se detalla, es de unos ingresos que superan en un 8,0% a los contabilizados en el ejercicio anterior y, además, unas devoluciones un 34,8% por debajo de las practicadas en 2010, lo que supone un destacado repunte para este apartado, que había visto reducirse su recaudación neta en un 60%.

En efecto en los tres últimos ejercicios anteriores los ingresos no han dejado de caer, con una media anual del -20%, mientras que las devoluciones han seguido la senda contraria, con un crecimiento medio anual del 22%.

La incorporación de la recaudación contabilizada en los demás apartados, de los que solamente las retenciones sobre los rendimientos del Capital Inmobiliario recaudan más que en el ejercicio anterior, rebaja en diez puntos porcentuales el resultado total del impuesto, que cierra el ejercicio con un 17,5% interanual, y supera en varios puntos porcentuales su partida presupuestaria.

Esto supone un importante repunte para la marcha recaudatoria de este impuesto, que hasta 2007 había visto cómo se multiplicaba por tres su recaudación, pero que después de soportar tres caídas consecutivas, al 31 de diciembre de 2011 consigue recuperar el nivel al que se encontraba hace siete años.

Si bien la actual coyuntura económica no favorece una recuperación significativa de las cifras de negocio, las grandes compañías

continuaron a lo largo del ejercicio económico de 2010, cuyas autoliquidaciones anuales se han presentado a mediados de 2011, recordando costes por la vía laboral, con la consiguiente caída de sus gastos de personal, lo que les ha permitido mantener sus ganancias, antes de la contabilización de fuertes dotationes básicamente en previsión de posibles insolvencias y otras contingencias negativas.

La situación cambia radicalmente en el caso de las pequeñas y medianas empresas, con menos recursos para hacer frente a la sequía financiera y para abrirse nuevos mercados. Además, muchas de ellas arrastran pérdidas de ejercicios anteriores que esperan amortizar con cargo a los beneficios de ejercicios futuros.

Los datos recaudatorios al mes de agosto de 2010 mostraban el **IVA** como el impuesto más dinámico dentro del panel de tributos concertados y esto se confirmaba, aunque de modo más moderado, al cierre de ese ejercicio, en el que la recaudación por gestión propia de este impuesto se incrementaba en un 26,1%.

Esto suponía dejar atrás los números rojos de los dos ejercicios anteriores, en los que este impuesto había soportado de modo consecutivo la misma caída recaudatoria, el -13%. Bien es cierto que este excelente resultado se obtenía sobre el nivel tan bajo al que había caído esta recaudación y, además, provenía básicamente de la fuerte bajada de las devoluciones, ya que el aumento de la recaudación íntegra, una vez anulado el ingreso atípico de Álava, no llegaba a un moderado 3%, que en cualquier caso suponía detener la sangría de los ejercicios inmediatamente anteriores.

Así pues, al elaborar las previsiones de ingresos para 2011 se esperaba que, una vez tocado fondo en diciembre-09, la recaudación por IVA continuase la senda de crecimiento reiniciada en el año anterior y se incrementase en torno a un 8,7%, frente al

10,0% que figuraba en los presupuestos del Estado.

Para llegar a este previsión se confiaba en la mayor recaudación proveniente de la aplicación durante un ejercicio completo de los nuevos tipos del impuesto entrados en vigor el 1 de julio, si bien era una incógnita la reacción de los mercados ante la subida de los tipos normal y reducido, así como el efecto de la anticipación de decisiones de compra derivada del anuncio previo de esa subida y de las medidas aprobadas por el ejecutivo vasco para dinamizar el consumo en sectores tales como el automovilístico, electrodomésticos, reparaciones en la vivienda habitual...

Pues bien, es evidente que a lo largo de 2011 no se han cumplido las previsiones de hace un año. La economía vasca no acaba de alejarse definitivamente de la situación de crisis, el consumo y el empleo tampoco acaban de repuntar, y el IVA recaudado por las Diputaciones Forales ha soportado un -10,9%, aunque sin tener en cuenta los ingresos extraordinarios contabilizados por las Diputación Foral de Álava en los dos ejercicios, la evolución interanual pasaría a ser el 2,4%.

La tasa negativa de la gestión propia amaina ligeramente su caída con la incorporación de los ajustes con la Agencia Tributaria, que también son inferiores a los del ejercicio anterior, ya que no se ha ingresado en su totalidad el importe que se deriva de los cálculos para 2011.

El resultado total para el IVA, auténtico termómetro del consumo y de la producción de bienes, es de un claro retroceso recaudatorio al contabilizar al cierre de 2011 una recaudación de 4.097.367 m€, todavía dos puntos por debajo de la recaudación que contabilizó en 2005 y que supone:

- Una tasa interanual del -9,3% para el conjunto del impuesto.

- Un grado de ejecución del Presupuesto de solo el 82,7%.
- El 71,6% y el 35,7% de los Impuestos Indirectos y de la recaudación total por Tributos Concertados, respectivamente.

Se trata, en un principio, de un comportamiento recaudatorio desfavorable por parte de este impuesto, cuya recaudación, salvo en los dos años iniciales de la actual crisis económica, en contadas ocasiones se ha incrementado por debajo de como lo ha hecho el PIB nominal vasco. Baste con recordar que en el periodo 2003/06 su crecimiento medio interanual superaba el 16%, pero los ejercicios de 2008 y 2009 supusieron un duro varapalo para este impuesto, que al año siguiente recuperaba gran parte del terreno perdido.

Ahora bien, en el recién cerrado ejercicio de 2011, se ha devuelto un tercio del importe adeudado a la Agencia Tributaria por el caso Rover, mientras que en el ejercicio anterior se ingresó por ese concepto el doble del importe citado. En consecuencia, si no se tuvieran en cuenta estas dos operaciones atípicas, la tasa interanual rondaría el 1%, e incluso superaría el 4% si se incorporase en su totalidad el Ajuste IVA correspondiente a 2011, parte del cual no

ha sido ingresado por la Agencia Tributaria.

En aplicación de lo previsto en la Ley 2/2007, de Determinación de las Aportaciones, y de los acuerdos adoptados por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, trimestralmente se ha practicado el ajuste interterritorial a la recaudación por IVA. Los importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste haya sido positivo o negativo respectivamente:

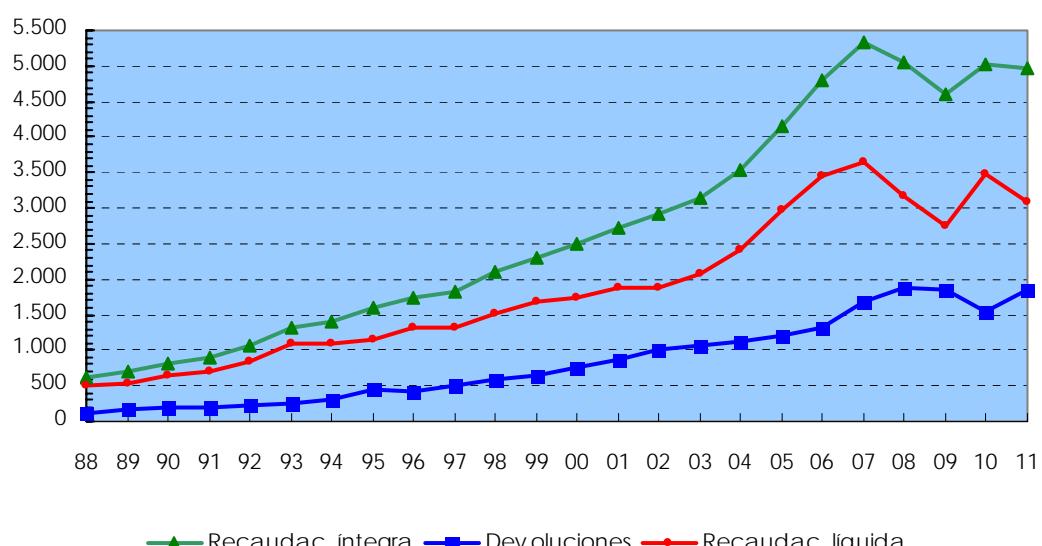
	Ejer. 2010	Ejer. 2011
Álava	(166.586.318)	227.928.271
Bizkaia	(194.672.625)	(567.743.652)
Gipuzkoa	361.258.943	339.815.381

Los ingresos brutos por IVA recaudados en 2011 registran un ligero retroceso al contabilizar un -1,3% respecto al ejercicio anterior, tasa que rondaría en torno a los cinco puntos de aumento si se prescindiera del ingreso extraordinario por el caso Rover de marzo de 2010.

En cualquier caso, esta tasa homogeneizada supone perder un poco de fuerza, en torno a un punto porcentual, respecto al ritmo con el que se cerraba 2010, incidida por el debilitamiento del consumo privado y la caída a

RECAUDACIÓN CAPV POR IVA-GESTIÓN PROPIA
Periodo: 1988 - 2011

(Millones de euros)



tasas interanuales negativas del consumo público. No obstante, continúa la senda de crecimiento reiniciada por este impuesto, lastrado en los últimos años por el aumento de los aplazamientos concedidos y cuyos ingresos brutos todavía no se han recuperado del serio retroceso soportado en el bienio 2008-09.

Además, las devoluciones evolucionan interanualmente con un 20,3%, aumento extraordinario que se creía ya olvidado pero que en esta ocasión se reduciría a la mitad si no se tuviera en cuenta la devolución de Álava relativa al primer pago del caso Rover. Así pues, estas devoluciones que acusan el empuje de las exportaciones vascas con incrementos de dos dígitos que las sitúan en récord histórico, recuperan la fuerte caída que registraban en el ejercicio anterior, en el que se dejaba notar claramente la anticipación a 2009 de un buen número de ellas, al entrar en vigor la generalización de la opción por la solicitud de devolución mensual, anteriormente reservada a los exportadores.

Siguiendo el procedimiento habitual, establecido por la Comisión Mixta del Concierto Económico, la Dirección de Cupo y la Subdirección General de Coordinación con las CCAA y EELL han calculado y aprobado de común acuerdo el Ajuste IVA relativo a la liquidación de 2010 y a los cuatro trimestres de 2011, que no han sido cobrados en su totalidad, por lo que la recaudación de este apartado registra una tasa interanual del -3,8%. Éstas son las cifras contabilizadas (en miles de euros):

	Import.	Op. interiores	TOTAL
Liq.-10	39.253	22.652	61.905
Ene/mar-11	121.427	153.544	274.971
Abr/jun-11	152.805	84.076	236.881
Jul/sept-11	183.412	115.489	298.901
Oct/dic-11	124.982	...	124.982
TOTAL	621.879	375.761	997.640

En efecto, en diciembre se recibe de la Agencia Tributaria una transferencia en concepto de ajuste IVA, quedando parte del mismo pendiente de pago. Así pues, si se hubiese ingresado en 2011 el Ajuste IVA total de los cuatro trimestres, el resultado final hubiese sido de un incremento interanual del 9,5%, en lugar de los casi cuatro puntos negativos que se desprenden de lo contabilizado por las Diputaciones Forales.

Durante la primera mitad del año el IVA ha sido la figura tributaria más dinámica para la Agencia Tributaria, manteniéndose su tasa de crecimiento interanual en los dos dígitos. Muy destacable en este período ha sido el ritmo recaudatorio del IVA Importaciones, que al mes de junio, después de desacelerarse en los últimos meses, todavía registraba un 28,2% interanual, de los que más de diez puntos se podían derivar de la subida de los tipos y el resto seguía el ritmo marcado por las importaciones no energéticas de terceros. Mucho más moderado estaba siendo el incremento en las operaciones interiores, el 6,3% al mes de junio, que acusaba el tirón de las devoluciones derivadas del dinamismo de las exportaciones, así como la anticipación de compras previas a la subida de los tipos en 2010.

Pero pasado el ecuador del ejercicio, el IVA estatal reduce claramente su tasa de crecimiento que evoluciona en torno al 2,5% con que cierra el mes de noviembre, cuyos datos extrapolados a diciembre sirven de base para el cálculo del Ajuste del 4º trimestre. Es drástica la bajada soportada por el IVA Importaciones, que después de encadenar dos meses con tasas de variación negativas, registra en noviembre un 14,5%, tasa que casi se había triplicado en los primeros compases del año. También el IVA Operaciones interiores ralentiza su ritmo de crecimiento, que en el transcurso de la segunda mitad del año ha sido de solo unas décimas, incidido por el descenso del gasto final sujeto al impuesto, los mayores aplazamientos concedidos y el

aumento de las devoluciones mensuales a las exportaciones.

Al igual que sucedía en el ejercicio anterior, al mes de noviembre la Hacienda estatal había formalizado el 92% de la recaudación realizada por IVA, lo que ha supuesto para las Diputaciones Forales un menor ingreso próximo a los 73.100 m€ en el Ajuste total calculado para 2011.

En el transcurso del año, dentro del grupo de los **II.EE. Fabricación** solo han estado recaudando más que en el ejercicio precedente los dos de menor entidad recaudatoria, los que gravan el consumo de alcohol y de cerveza, pero justo en el mes de diciembre se han sumado también a los números rojos, con lo que por primera vez todos ellos coinciden en evolucionar negativamente al cierre de un ejercicio.

Así, el de mayor peso recaudatorio, el que grava el consumo de **hidrocarburos**, que supone en torno al 70% de la recaudación total de los mismos, cuya tasa interanual a lo largo del año ha estado inmersa en números rojos, llega al mes de diciembre con un -6,4%, su más elevada negatividad, lo que da una muestra inequívoca de la desaceleración progresiva seguida por los consumos de carburantes y su falta de vigor en el último tramo del año.

Mucho mayor aún es la caída a la que llega la recaudación del **I.E. s/ Labores del Tabaco**, el -14,8%, que ha conocido en el transcurso del ejercicio resultados más negativos, lo que parece indicar que la subida media de los cigarrillos no está compensando la bajada del consumo, salvo que la incidencia de otros factores esté motivando en la CAPV este acusado descenso, que contrasta con la evolución de la Agencia Tributaria por este impuesto, que a noviembre resiste con un -1,6% interanual.

No es ajeno a este deterioro recaudatorio generalizado el comportamiento del **I. E. s/ Electricidad**, inmerso en números rojos desde el ecuador del ejercicio, afectado por la

débil evolución del consumo y sin contar con los ingresos atípicos que contabilizó en el ejercicio anterior. No obstante, el importe recaudado, pese a suponer un -6,0% interanual, está muy por encima de los importes contabilizados con anterioridad a 2010.

El resultado total es una recaudación por **gestión propia** que asciende a 1.381.046 m€, lo que supone una variación interanual del -8,3%, frente al -3,9% que, como media, arrojan los últimos datos disponibles de la recaudación estatal al mes de noviembre.

Esta tasa interanual se reduce al -4,3% con la incorporación de los **Ajustes** practicados trimestralmente con la Agencia Tributaria, cuyo saldo neto supone sólo la mitad del total transferido por las Diputaciones Forales a lo largo del ejercicio de 2010.

Todos estos impuestos, junto con el I.E.s/Electricidad y el I. s/Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos, han sido ajustados trimestralmente según los coeficientes horizontales de 2011 entre las Diputaciones Forales, que contabilizan estos ajustes dentro de la recaudación por **gestión propia** de cada impuesto, como recaudación íntegra o como devolución, con el resultado siguiente:

	(miles de euros)			
	Álava.	Bizkaia	Gipuzk.	CAPV
G. propia				
Alcohol, ...	1.393	87	13.647	15.127
Cerveza	358	1.678	4.411	6.447
Hidrocarb.	132.414	831.022	(1.599)	961.837
Tabaco	36.772	132.464	139.087	308.323
Electric.	15.643	39.344	34.325	89.312
Minoristas	11.559	15.443	21.348	48.350
TOTAL	198.139	1.020.038	211.219	1.429.396
Ajuste DD.FF.	41.714	(302.195)	260.481	-
Rec. s/coef.	239.853	717.843	471.700	1.429.396
Dist. %	16,78%	50,22%	33,00%	100,00%

Asimismo, los **Ajustes** con la Administración del Estado se han practicado trimestral-

mente, resultando un importe negativo de 59.335 m€, repartido entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en 2011.

El resultado final supone una variación del 52,6% respecto a los -125,305 m€ contabilizados en 2010, derivada fundamentalmente de que el índice de consumo relativo de tabaco en la CAPV ha sido más elevado que el que se registró en noviembre-10, así como por el menor retroceso recaudatorio soportado por la Agencia Tributaria, tanto en este impuesto como en el que grava el consumo de hidrocarburos.

Al mes de noviembre, el grado de formalización de la recaudación estatal para estos impuestos ronda en torno al 92%, un punto más que el porcentaje que se registraba en noviembre del pasado ejercicio, por lo que este retraso contable ha supuesto para las Diputaciones Forales al cierre de 2011 una mayor negatividad próxima a los 15.700 m€.

Al igual que ha sucedido en la CAPV, la recaudación contabilizada por la Hacienda estatal al mes de noviembre registra tasas interanuales negativas en todos estos impuestos, si bien más moderadas, de tal modo que en su conjunto el retroceso recaudatorio es del 4,3%, la mitad de la caída registrada en el ámbito tributario vasco.

En efecto, a pesar de que también la Agencia Tributaria ha visto cómo se agudizaba la caída de estos impuestos en el último tramo del año, los resultados son menos malos que los obtenidos en la CAPV para los dos impuestos más importantes por su recaudación, por solo dos décimas en el caso de los hidrocarburos, pero por más de trece puntos en el impuesto que grava el consumo de tabaco.

En cuanto al resto de los tributos, que representan en torno al 5% de la recaudación total, al cierre del ejercicio son una excepción

los que han conseguido superar la recaudación del año anterior, resultando para su conjunto una fuerte caída interanual, el -22,7%.

Estas son las notas más relevantes:

- La recaudación del **I. s/ Renta no Residentes** soporta un nuevo descenso, el tercero consecutivo, con lo que continua alejándose de los 187.572 miles de euros que se alcanzaron en 2008. Sólo en Álava se incrementa esta recaudación, mientras que el desplome es particularmente fuerte en Bizkaia, donde este impuesto está ingresando más del 80% de su recaudación total en la CAPV.
- Muy distinto es el resultado recaudatorio para el **I. s/ Sucesiones y Donaciones** que, gracias a los excelentes incrementos de Álava y de Gipuzkoa, ha cerrado el ejercicio con una tasa interanual del 9,4%, situando su recaudación no muy lejos de los 81.829 miles de euros con los que marcaba su récord recaudatorio al cierre del año 2008.
- Lógicamente, la recaudación por los **Impuestos Directos Extinguidos**, que corresponde en su casi totalidad al **I. s/ Patrimonio**, está evolucionando muy débilmente, pues éste es ya el segundo año en el que este impuesto está suprimido en los tres Territorios Históricos. Se trata, en definitiva, de una recaudación que tiende a desaparecer a medida que se van ingresando importes provenientes de autoliquidaciones de ejercicios anteriores por este impuesto.
- Continúa la caída recaudatoria del **I. s/ Transmisiones Patrimoniales** y del **I. s/ Actos Jurídicos Documentados**, que en los tres Territorios Históricos presentan un fuerte retroceso, y el primero de ellos especialmente negativo en el caso de Bizkaia, que en diciembre de 2010 contabi-

lizó un ingreso próximo a los 50 millones de euros, derivado de la liquidación de una ampliación de capital de una importante entidad financiera.

- A lo largo del recién cerrado ejercicio la recaudación por el I. E s/ **Determinados Medios de Transporte** ha estado registrando una tasa interanual negativa, próxima al -27,9% con el que llega al 31 de diciembre, lo que supone la cuarta caída consecutiva para un impuesto que suele considerarse como un buen termómetro de la marcha de la economía de un país en cuanto a variables tales como tasa de paro, disponibilidad de crédito, incertidumbre sobre el futuro...

Esta recaudación sigue una senda paralela a la del mercado de automóviles, que está encadenando un largo período de descenso de ventas, desde que a partir de julio del pasado ejercicio empezó a notarse la coincidencia del agotamiento del Plan 2000 E con la subida de dos puntos del IVA que recae sobre estas compras.

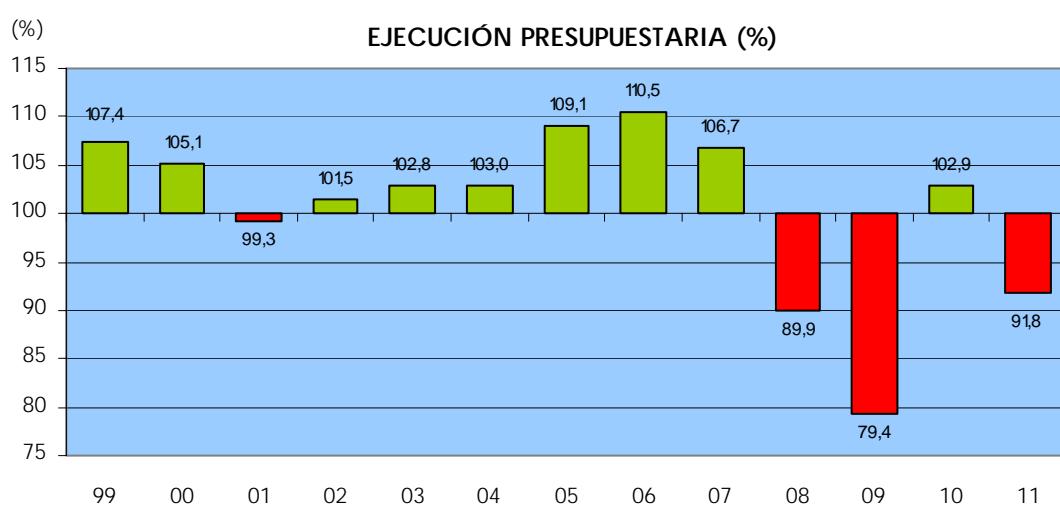
- Durante todo el ejercicio de 2011 las tres Diputaciones Forales han estado recaudando por el I. s/ **Primas de Seguros** ligeramente más que en el ejercicio precedente, tal y como ha sucedido al cierre del mismo, en el que la tasa interanual

consolidada es del 1,8%, la única tasa interanual positiva registrada en la imposición indirecta al 31 de diciembre.

- La fuerte caída generalizada de la recaudación proveniente del **Bingo** arrastra al conjunto de la **Tasa de Juego** a una variación interanual consolidada claramente negativa, el -8,0%, después de que la recaudación total de esta tasa ya ha sido superada por los ingresos de los otros apartados de este capítulo, los **Recargos de Prórroga y Apremio** y los **Intereses de Demora y Sanciones**.

En cuanto a la ejecución presupuestaria al 31.12.2011 apenas media docena de tributos supera su partida presupuestaria, con el resultado global de un déficit de 1.020.012 m€, esto es, el 91,8% sobre el presupuesto inicial, volviendo así a un nivel recaudatorio ligeramente superior al que se llegaba hace seis años.

La imposición directa supera en 2,6 puntos su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de los indirectos se queda en un 83,1%, que mejoraría en cuatro puntos con la anulación de la devolución por IVA del caso Rover y la contabilización del ajuste IVA adeudado por la Agencia Tributaria.



RECAUDACIÓN C.A.P.V.

Periodo : enero / diciembre 2011

(en miles de €)

	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2011	CAPV 2010	% Incto.
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	722.684	2.302.590	1.423.140	4.448.414	4.308.649	3,2
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	30.599	115.910	71.335	217.844	224.646	(3,0)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.799	47.962	26.430	85.191	82.630	3,1
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.361	6.166	7.253	14.780	18.250	(19,0)
Pagos frac. Profes. y Empresariales	26.536	67.303	60.682	154.521	160.245	(3,6)
Cuota diferencial neta	(97.703)	(305.994)	(195.827)	(599.524)	(728.551)	(17,7)
Total I R P F	694.276	2.233.937	1.393.013	4.321.226	4.065.869	6,3
Impto. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	30.599	115.910	71.335	217.844	224.646	(3,0)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.799	47.962	26.430	85.191	82.630	3,1
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.361	6.166	7.253	14.780	18.250	(19,0)
Cuota diferencial neta	111.785	592.917	137.741	842.443	661.531	27,3
Total I. Sociedades	154.544	762.955	242.759	1.160.258	987.057	17,5
Impto. s/ Renta No Residentes	6.032	67.791	8.276	82.099	131.328	(37,5)
Impto. s/ Sucesiones y Donaciones	11.052	37.228	28.864	77.144	70.541	9,4
Impuestos extinguidos	1.123	1.566	743	3.432	3.641	(5,7)
Total Impuestos Directos	867.027	3.103.477	1.673.655	5.644.159	5.258.436	7,3
IMPUESTOS INDIRECTOS						
I V A Gestión propia	520.134	1.556.683	1.022.909	3.099.726	3.478.206	(10,9)
Gestión propia D.F.	292.206	2.124.426	683.094	3.099.726	3.478.206	(10,9)
Ajuste interno	227.928	(567.743)	339.815	0	0	
Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales	12.887	52.541	33.103	98.531	194.788	(49,4)
Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados	8.200	30.596	19.679	58.475	80.945	(27,8)
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	3.557	12.854	8.342	24.753	34.339	(27,9)
I. Especiales Fabricación: Gestión propia :						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	2.538	7.597	4.992	15.127	15.229	(0,7)
Hidrocarburos	161.396	483.035	317.406	961.837	1.027.669	(6,4)
Labores Tabaco	51.737	154.840	101.747	308.324	361.758	(14,8)
Cerveza	1.082	3.238	2.128	6.448	6.548	(1,5)
Electricidad	14.987	44.853	29.473	89.313	95.030	(6,0)
I. s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	8.113	24.282	15.956	48.351	49.266	(1,9)
I.E. s/ Carbón						
Impto. s/ Primas de Seguros	10.846	41.242	25.295	77.383	76.048	1,8
Impuestos extinguidos		9		9		
Total Impuestos Indirectos	795.477	2.411.770	1.581.030	4.788.277	5.419.826	(11,7)
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasa de Juego	7.291	31.497	15.312	54.100	58.794	(8,0)
Recargos de Prórroga y Apremio	1.611	6.768	6.132	14.511	12.311	17,9
Intereses de Demora y Sanciones	2.098	28.489	10.973	41.560	38.953	6,7
Total Tasas y otros ingresos	11.000	66.754	32.417	110.171	110.058	0,1
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA	1.673.504	5.582.001	3.287.102	10.542.607	10.788.320	(2,3)
Ajuste I V A: Aduanas	104.351	312.308	205.220	621.879	525.052	18,4
Operaciones Interiores	63.053	188.707	124.001	375.761	511.941	(26,6)
Total Ajuste I V A	167.404	501.015	329.221	997.640	1.036.993	(3,8)
Ajustes Impots. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios	7.285	21.802	14.327	43.414	45.013	(4)
Hidrocarburos	(39.337)	(117.731)	(77.363)	(234.431)	(251.336)	(40)
Labores Tabaco	19.457	58.233	38.266	115.956	64.395	80,1
Cerveza	2.639	7.898	5.190	15.727	16.624	(17)
Total Ajustes Impots. Especiales	(9.956)	(29.798)	(19.580)	(59.334)	(125.304)	(52,6)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.830.952	6.053.218	3.596.743	11.480.913	11.700.009	(1,9)

Normativa Tributaria

En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOPV), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-datbt/es/contenidos/informacion/13_boletines_tributarios/es_botribut/bnt.html

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al documento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el icono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.

MAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK

ZERGAK

ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINATORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI