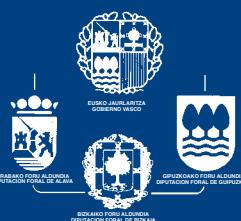


ZERGAK  
ZERGAK  
ZERGAK

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ORGANO  
DE COORDINACION  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

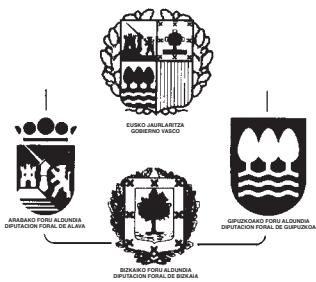
GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO ZERGAK

2 - 2007

# ZERGAK

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

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2007

## **ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN**

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)

Miguel Ortega Abad (Zuzendaria/Director)

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

## **ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN**

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

## **ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN**

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

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

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

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

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

## **ARGITARATZAILEA/EDITA**

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

## **AZALA/PORTADA**

José Luis Robertson Mendizabal

## **INPRIMAKETA/IMPRESIÓN**

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

## **LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL**

VI-522/93

ISSN - 1133 - 5130

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**E**ditorial

5

La configuración de la base liquidable de los sujetos pasivos discapacitados en el IRPF a la luz de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

*Juan Calvo Vérgez*

99

**A**ctualidad Fiscal

Actualidad Álava. Normativa desde 22/06/2007 hasta 10/12/2007

19

Actualidad Bizkaia. Normativa desde 13/06/2007 hasta 20/11/2007

19

Actualidad Gipuzkoa. Normativa desde 01/06/2007 hasta 30/11/2007

20

Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 2/2007 (Junio 2007 – Noviembre 2007)

31

**E**studios y Colaboraciones

Novedades en el nuevo Reglamento del IRPF

*Gorka Pereda de Lózar*

59

Las Entidades de Previsión Social en el nuevo IRPF

*Alfonso Andía Ortiz*

77

**R**eferencias

## DOCUMENTOS

Acuerdos de naturaleza tributaria de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 y Anexos

- Modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
- Nombramiento de los componentes de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico
- Aplicación de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses
- Acuerdo para la aplicación de los beneficios fiscales para los biocarburantes y biocombustibles según el apartado 5 del artículo 105 y el apartado 4 del artículo 108 bis del Reglamento de Impuestos Especiales
- Acuerdo sobre devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en gasóleo utilizado por profesionales
- Acuerdo sobre redes de oleoductos y gasoductos
- Acuerdos firmados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Diputaciones Forales en materia de cambios de domicilio e ingresos realizados en administración no competente, control tributario y actas únicas, y control de tramas de fraude comunitario en IVA

- Acuerdo sobre las decisiones comunitarias en materia de Ayudas de Estado **143**

Cuestión prejudicial al TJCE sobre Impuesto Sociedades País Vasco

- Observaciones Reino Unido
- Observaciones Reino de Italia
- Observaciones Comunidad de La Rioja
- Observaciones Castilla-León
- Observaciones Confebask
- Observaciones UGT La Rioja **165**

CONSULTAS OCTE **293**

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados:

- Recaudación Enero - Octubre 2007  
*Juan Carlos García Amézaga* **313**



Normativa Tributaria 30/06/07 - 17/12/07

Administración del Estado	<b>323</b>
Comunidad Autónoma del País Vasco	<b>325</b>
Comunidad Foral de Navarra	<b>326</b>
Territorio Histórico de Bizkaia	<b>326</b>
Territorio Histórico de Gipuzkoa	<b>327</b>

# E ditorial

Tal y como fija el Concierto Económico, "de una parte, un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, igual número de representantes de la Administración del Estado" se reunían el pasado 30 de julio de 2007 para constituir la Comisión Mixta del Concierto Económico y adoptar varios acuerdos de trascendencia en el ámbito de las relaciones financiero-tributarias entre el Estado y el País Vasco, acuerdos que tras su tramitación por las Instituciones competentes, a lo largo de los últimos meses de 2007 se han incorporado, en su caso, al cuerpo normativo correspondiente.

Los acuerdos de naturaleza tributaria alcanzados entre las Administraciones vascas y la Administración del Estado abordan fundamentalmente dos cuestiones:

a) Por una parte, se actualizan y perfeccionan determinados puntos del marco regulador de las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado, adaptándolo a los cambios experimentados en ese ámbito desde la aprobación del Concierto Económico actualmente en vigor, en mayo de 2002. Las modificaciones operadas en el Concierto Económico prueban que es éste un instrumento dinámico y

Ekonomia-itunean ezarrita dagoen bezala, "batetik, foru-aldundietako ordezkari bana eta Eusko Jaurlaritzako hiru ordezkari; bestetik, Estatuko administraziotik aurreko guztiak beste ordezkari" bildu ziren 2007ko uztailaren 30ean, Ekonomia-itunaren Batzorde Mistoa osatzeko eta Estatuaren eta Euskadiaren arteko finantza- eta zerga-harremanen eremuan zenbait erabaki garrantzitsu hartzen. Erakunde eskudunek erabaki horiek bideratu ondoren, 2007. urteko azken hilabeteetan dagokion arau-dian barneratu dira, bidezkoa izan denean.

Euskadiko administrazioen eta Estatuko Administrazioaren arteko zerga-arloko erabakiek bi gai nagusi jorratu dituzte funtsean:

a) Alde batetik, Euskadien eta Estatuaren arteko zerga-harremanen marko arautzailearen zenbait gai eguneratu eta hobetu dira, eta marko hori egun indarrean dagoen ekonomia-ituna 2002ko maiatzean onetsi zenetik eremu horretan izan diren aldaketetara egokitutako ere bai. Ekonomia-itunean egin diren aldaketek tresna dinamikoa eta modernoa dela eta zergen arloan egoten diren aldaketetara eta jo-

moderno, con capacidad de adaptación a los cambios y las nuevas tendencias observadas en materia tributaria y, al que le queda margen para el desarrollo y la asunción de competencias por parte de las instituciones forales, como lo demuestran algunos de los acuerdos alcanzados.

b) Como segunda cuestión de relieve, se llega a un consenso sobre la composición de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico cuya función principal es resolver los conflictos que, en materia tributaria, se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. La constitución de este órgano del Concierto servirá para introducir un punto adicional de normalidad en unas relaciones que, en términos generales, se han venido desarrollando de manera satisfactoria.

**Las modificaciones operadas en el Concierto Económico** obedecen tanto (i) a la conveniencia de adoptar criterios competenciales en relación con novedades que se han ido incorporando al ordenamiento tributario, así como a la introducción de mejoras de índole técnica y, también (ii) al reforzamiento de la capacidad tributaria foral, asumiendo competencias adicionales.

(i) Respecto a la adopción de nuevos criterios competenciales relacionados con novedades observadas en el ordenamiento tributario y a la introducción de mejoras de índole técnica, han de destacarse las adaptaciones del marco de relaciones tributarias entre País Vasco y Administración del Estado a:

- La regulación del nuevo régimen del grupo de entidades en el IVA, que permitirá simplificar la tributación de estas organizaciones empresariales.
- La adaptación del Concierto para contemplar el Impuesto Especial sobre el Carbón.

era berrietara egokitzeko ahalmena duela baina, aldi berean, zenbait akordioak erakusten duten moduan, foru-erakundeek eskumenak garatu eta euren gain hartzeko aukera ere ematen duela egiaztatzen dute.

b) Beste alde batetik, Ekonomia-itunean aurreikutsitako Arbitraje Batzordearen osaerari buruz adostasuna lortu da, batzordearen eginkizun nagusia Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean zergen arloan sortzen diren auziak ebaztea izanik. Ituneko organo hori osatzeak, orokorrean, orain arte gogobetekoak izan diren harreman horietan normaltasun pixka bat gehiago gehitzeko balio izango du.

**Ekonomia-itunean egindako aldaketak** bi ziori zor zaizkie: (i) zerga-ordenamendua izan dituen berritasunei loturik eskumen-irizpideak hartzea komengarria zelako, eta hobekuntza teknikoak gehitu direlako eta, era berean (ii) foru-aldundien zerga-ahalbidea areagotu delako, izan ere, eskumen osagarriak hartu dituzte.

(i) Zerga-ordenamendua izandako berritasunen inguruan eskumen-irizpide berriak hartu eta hobekuntza teknikoak gehitu izanari dagokienez, Euskadien eta Estatuko Administrazioaren arteko zerga-harremanetan ondoko arrazoiengatik izandako egokitzapenak azpimarratu behar dira:

- Erakunde-taldearen BEZko erregimen berria arautu da; horri esker enpresaburuen elkartea horien zerga-ordainketa sinplifikatu ahal izango da.
- Ituna Ikatzaren gaineko Zerga Berezia barnean hartzeko egokitua da.

- Varias adaptaciones de contenido técnico relativas a los Impuestos que gravan el consumo de hidrocarburos y que afectan en concreto a la tributación del gasóleo de uso profesional, al gasóleo agrícola, a los biocarburantes y a la autorización como depósitos fiscales de oleoductos y gasoductos.

- El establecimiento de los procedimientos de coordinación y colaboración entre el Estado y las Instituciones de los Territorios Históricos para la aplicación de la Directiva europea reguladora de la fiscalidad del ahorro.

- El desarrollo del principio de colaboración entre Administraciones reafirmando varios acuerdos entre la Agencia Tributaria y las Diputaciones Forales en materia de gestión e inspección.

- Manifestación del compromiso de colaboración de las Administraciones vascas en los procesos que les impliquen promovidos por las instituciones europeas en materia de fiscalidad.

(ii) Respecto al reforzamiento de la capacidad tributaria foral, los acuerdos adoptados:

- Se incorpora a las reglas reguladoras de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo la previsión de mantenimiento de la competencia foral cuando los organismos públicos se transformen en Agencias estatales.

- Se eleva de 6 a 7 millones de euros la cifra de volumen de operaciones que determina la tributación exclusiva a la administración del domicilio fiscal.

- Se modifica la capacidad normativa en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (antiguo Impuesto de Matriculación) elevando del 10% al 15% la facultad de las Diputacio-

- Hidrokarburoen kontsumoak ezarrita dituen zerga buruzko egokitzapen tekniko batzuk egin dira, profesionalek erabiltzeko den gasolioaren zerga-ordainketari, nekazaritzako gasolioari, bioerregaaiei eta oliobideak eta gasbideak gordailu fiskal bihurtzeko baimenari dagozkionak, hain zuzen ere.

- Aurrezkiaren fiskalitatea arautzen duen Europa-kozuzentaraua aplikatzeko, Estatuaren eta lurraldetako erakundeen arteko koordinazio eta elkarlanerako prozedurak finkatu dira.

- Administrazioen arteko elkarlanaren printzipioa garatu da, Zerga Agentziaren eta foru-aldundien arteko kudeaketaren eta ikuskaritzaren arloetako hainbat akordiori eutsita.

- Euskadiko administrazioak haiei eragiten zaizkien eta Europako erakundeek sustatutakoak diren fiskalitate-arloko prozesuetan elkarlanaren aritzeko konpromisoa adierazi da.

(ii) Foru-aldundien zerga-ahalbidea areagotzeari dagokionez, honako akordioak hartu dira:

- Laneko etekinak direla-eta egindako atxikipenei eta konturako sarrerei buruzko arauei foru-eskumenari eusteko aurreikuspena gehitu zaie, erakunde publikoak estatu-agentzia bihurtzen direnerako.

- Zerga-egoitzaren administrazioari bakarrik zergak ordaintzea erabakitzeten duen eragiketen zenbatetako igo da, 6 milioi eurotik 7 milioira, hain zuzen ere.

- Zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Berezian (lehen Matrikulazio Zerga zena) arauak emateko ahalbidea aldatu da; horren ondorioz, %10etik %15era igo da zama-tasa gehitzeko foru-aldundiek

nes Forales para incrementar el tipo impositivo respecto al de la Administración del Estado.

El segundo avance significativo que consiguen los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico lo constituye el consenso alcanzado sobre la constitución de la **Junta Arbitral** prevista en el propio Concierto Económico, órgano competente para la resolución de conflictos tributarios entre los Territorios Históricos de la CAPV y la Administración del Estado.

Al acordarse el nombramiento de los miembros que la componen, dos vocales y un presidente, se consigue desbloquear un apartado del Concierto que se encontraba inactivo y se da un paso más en la normalización de unas relaciones tributarias que, aunque de hecho no se han desarrollado en un escenario problemático, ahora han de mejorarse con la constitución de la Junta Arbitral y que, por otra parte, reforzarán la posición del contribuyente. El acuerdo sobre las personas que compondrán la Junta Arbitral se complementa con un acuerdo sobre el Reglamento que contiene las reglas que regularán su funcionamiento, su organización y el procedimiento que ha de seguirse en la resolución de conflictos.

En la sección de "Documentos" se incluye el texto con los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007, así como los anexos de naturaleza tributaria, entre ellos, las modificaciones introducidas en el Concierto Económico y el Reglamento de la Junta Arbitral.

En otro orden de cosas, en relación con la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la compatibilidad con el derecho comunitario de unas normas forales del Impuesto sobre Sociedades que regulan tipos impositivos diferentes a los de territorio común, recor-

duten ahalmena, Estatuko Administrazioarenarekin erkatuta.

Ekonomia-itunaren Batzorde Mistoaren akordioek lortu duten bigarren aurrerapauso garrantzitsua izan da ekonomia-itunean bertan aurreikusita zegoen **Arbitraje Batzordea** osatzeko egon den adostasuna. Batzorde hori EAEko lurralde historikoen eta Estatuko Administrazioaren artean sortzen diren zerga-arloko auziak ebazteko organo eskuduna izango da.

Batzordekideen (bi kide eta batzordeburua) izendapena erabakitzearekin batera, aktibo ez ze goen Itunaren atal bat desblokeatza lortu da eta zerga-harremanen normalizazioan aurrera egin da; izan ere, nahiz eta berez harremanok ez duten arazorik izan, orain Arbitraje Batzordeari esker hobetu egingo dira eta beste alde batetik, zergapekoaren egoera indartuko dute. Batzordearen funtzionamendu eta antolaketaren arauak eta auziak ebazteko jarraitu beharreko prozedura biltzen dituen araudia-ri buruzko akordioa Arbitraje Batzordea osatuko duten pertsonei buruzko akordioaren osagarri izango da.

"Dokumentuak" atalean Ekonomia-itunaren Batzorde Mistoak 2007ko uztailaren 30ean hartutako akordioak biltzen dituen testua erantsi da, baita zerga-arloko eranskinak ere, besteak beste, ekonomia-itunean izan diren aldaketak eta Arbitraje Batzordearen araudia.

Beste gai bati ekinez, Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiak Europako Erkidegoetako Justizia Auzitegiari Soziitateen gaineko Zergari buruzko foru-arau batzuk, lurralde komunekoak ez bezalako zama-tasak arautzen dutenak, eta Erkidego-ko Zuzenbidea bateragarriak izateari buruz galdu dion epaketa aurreko arazoari dagokionez, gogo-

damos que el número anterior de Zergak incluía en la sección de "Documentos" el texto completo del planteamiento de la cuestión prejudicial y las observaciones formuladas por algunas de las partes intervinientes en el contencioso, dejando para este número por razones de espacio las observaciones formuladas por el resto de las partes intervinientes. En concreto quedaron pendientes de publicar (omisión que se subsana en este número) las observaciones formuladas por Confebask, la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad de Castilla y León, el Reino Unido, la República Italiana y la Unión General de Trabajadores de La Rioja.

En la sección de Actualidad Fiscal los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales –autores de la sección– relacionan las disposiciones de naturaleza tributaria aprobadas y publicadas durante el segundo semestre de 2007 y seleccionan un grupo de ellas, las que consideran más relevantes, para ser objeto de comentario. Ha de señalarse que, con motivo de que, tras las elecciones celebradas en el mes de mayo de 2007, el inicio de actividad de las Juntas Generales se ha demorado hasta ya avanzado el semestre, el periodo de referencia de esta sección no ha sido muy profuso en la producción de disposiciones tributarias.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido entre junio y noviembre de 2007, estructurándose como otras veces en cuatro grandes apartados: i) fiscalidad de las sociedades, ii) el IVA, iii) los Impuestos Especiales y iv) las ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

Respecto al primero de estos cuatro apartados, la fiscalidad de las sociedades, se informa del desarrollo del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada (grupo que focaliza actualmente

an dauagu Zergak aldizkariko aurreko alean, "Dokumentuak" atalean, epaiaketa aurreko arazoaren planteamendua eta auzi horretan parte hartu duten zenbait aldek egindako oharrak jaso zirela, eta nahikoa toki ez genuela eta ale honetarako utzi zirela auzian parte hartu duten gainerako aldeen oharrak. Hain zuen ere, argitaratzeko geratu ziren Confebask, Errioxako Autonomía Erkidegoak, Gaztela eta Leongo Erkidegoak, Erresuma Batuak, Italiako Errepublikak eta Errioxako Langileen Batsun Orokorrak egindako oharrak (ale honetan, berriz, horiei leku egin diegu).

Gaurkotasun Fiskaleko sekzioan, Foru Aldundietako Zerga Araudiaren eta Zerga Politikako Zerbitzuek –aurreko horiek idazten dute sekzio hori– zergen gaiaren inguruko xedapenak zerrendatu dituzte (2007. urteko bigarren seihiokoan onetsi eta argitaratu diren xedapenak) eta horien arteko batzuk hautatu dituzte, garrantzi gehien daukatela pentsatzen dutenak, bakoitzari buruzko hainbat iruzkin egiteko. 2007ko maiatzeko hauteskundeen ondoren, Batzar Nagusiak seihiokoak aurrera egin arte ez direnez jardunean hasi, sekzio honek erreferentziatzat hartu duen epealdian zergei buruzko xedapenen produkzioa ez da laroparoa izan.

Europar Batasuneko gaurkotasun fiskalaren kronikari begiratzen badiogu (Euskadik Bruselan duen Ordezkaritzako langileek lantzen dute), 2007ko ekaina eta azaera bitartean zergen alorrean gertatutako kontu esanguratsuenen berri ikusiko dugu, eta beste batzuetan egin izan duten bezala, lau atal handitan banatu dute: i) sozietaeen fiskalitatea, ii) BEZA, iii) Zerga Bereziak eta iv) izaera fiskala daukaten Estatuko laguntzak.

Lau atal horien artean, lehendabizikoari dagokionez, hau da, sozietaeten fiskalitateari dagokionez, honakoaren berri ematen da: zerga-oinarri komun finkatuari buruzko lan-taldearen garapenaren (gaur egun

la estrategia comunitaria de armonización en materia del Impuesto sobre Sociedades) y se da cuenta de los resultados de la décima y undécima reunión del grupo, celebradas el 13 de marzo y los días 27 y 28 de septiembre de 2007 respectivamente.

En el ámbito del IVA se tratan tres cuestiones: la primera, los tipos reducidos del IVA en la UE (la Comisión presentó una nueva Comunicación sobre los tipos reducidos el 5 de julio de 2007 que i) evalúa las repercusiones de los tipos reducidos aplicados a los servicios suministrados localmente y, fundamentalmente, su relación con la creación de empleo, el crecimiento económico y el buen funcionamiento del mercado interior y ii) lanza una propuesta de estructura de los tipos impositivos reducidos), la segunda se refiere a la propuesta de modificación de la Directiva 2006/112/CE del IVA (sucesora de la Sexta Directiva) presentada por la Comisión el 7 de noviembre de 2007 y que plantea varios ajustes de naturaleza fundamentalmente técnica: i) el IVA aplicable al suministro de gas natural, electricidad, calor y frío, ii) el tratamiento fiscal de las empresas comunes creadas a nivel comunitario para la ejecución de programas de investigación y desarrollo tecnológico, iii) la toma en consideración de determinadas consecuencias de la ampliación de la UE y iv) las condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA soportado y la tercera cuestión hace referencia a la Consulta de la Comisión (apertura del periodo de consulta el 15 de agosto de 2007) sobre la introducción de un mecanismo de autoliquidación generalizado en el IVA como medida de lucha contra el fraude.

El apartado sobre Impuestos Especiales dirige al lector interesado a la página web en la que puede consultar los resultados de la consulta pública promovida por la Comisión Europea el 30 de marzo de 2007 sobre la legislación fiscal sobre el tabaco y sus posibilidades de reforma, resultados que fue-

talde horretan dago oinarrituk Erkidegoak Sozietaen gaineko Zerga harmonizatzeko darabilen estrategia eta taldearen hamargarren eta hamaikagarren batzarreko emaitzen berri ematen da; batzarrak 2007ko martxoaren 13an eta irailaren 27an eta 28an egin zituzten.

BEZaren esparruari dagokionez, hiru gairi buruz hitz egiten da: lehenengoa Europar Batasuneko BEZaren tasa gutxituei buruzkoa da (Batzordeak tasa gutxituei buruzko jakinazpen berria aurkeztu zuen 2007ko uztailaren 5ean, bi helbururekin: i) toki-mailan hornitutako zerbitzuei aplikatzen zaizkien tasa gutxituen ondorioak eta, funtsean, horien eta emplegu-sorkuntzaren, ekonomia hazkundearen eta barne-merkatuaren funtzionamendu egokiaren arteko harremana ebaluatzea eta ii) zama-tasa gutxituen egiturari buruzko proposamena egitea), bigarrena Batzordeak 2007ko azaroaren 7an aurkeztutako BEZari buruzko 2006/112/CE Zuzentaraauaren (seigarren zuzentaraauaren ondokoal) aldaketa-proposamaren gaineakoa da, funtsean teknikoak diren moldaketa batzuk proposatu ditu eta: i) gas natural, elektrizitate, bero eta hotz hornikuntzari aplikatu da kiokeen BEZA, ii) ikerketa eta garapen teknologikoaren gaineak programak gauzatzeko erkidego-mailan sortzen diren empresa komunen tratamendu fiskala, iii) Europar Batasuna handitzearen zenbait ondorio aintzat hartzea eta iv) jasandako BEZA kentzeko es-kubidea erabiltzeko baldintzak eta hirugarren alderdia, Batzordeak iruzurraren kontra borrokatzeko neurri gisa BEZan autoliquidazio-bitarteko orokortua erabiltzeaz egin duen kontsultari buruzkoa da (2007ko abuztuaren 15ean ireki zen kontsulta-epena).

Zerga Bereziei buruzko atalean, Europako Batzordeak 2007ko martxoaren 30ean tabakoaren zerga-legediari eta legedia horren erreforma egiteko dauden aukerei buruz egin zuen kontsulta publikoaren emaitzak dakartzan web orrialdera jotzeko go-mendatzen zaie irakurleei; emaitzok 2007ko urria-

ron publicados el pasado 3 de octubre de 2007.

En cuanto a las ayudas de estado de naturaleza fiscal, se destacan tres casos de actualidad: i) el régimen fiscal de España para la adquisición de acciones en empresas extranjeras respecto al cual la Comisión anunció el pasado 10 de octubre de 2007 la apertura de un procedimiento de investigación formal (casos de la compra de O2 por parte de Telefónica y de la compra de Scottish Power por parte de Iberdrola), ii) el procedimiento de investigación formal en torno al impuesto sobre el tonelaje de Polonia que afecta a las empresas de transporte marítimo y iii) la autorización mediante Decisión de la Comisión de 12 de septiembre de 2007 del denominado "cúneo fiscal", un plan de incentivos fiscales aplicado en el Impuesto Regional sobre Actividades Productivas italiano.

La sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de Zergak se compone de tres trabajos, todos ellos relacionados con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien los dos primeros trabajos –uno sobre las novedades en el nuevo Reglamento del IRPF y el otro sobre las Entidades de Previsión Social– se realizan en el marco del IRPF foral y el tercero analiza el tratamiento en el IRPF de una cuestión concreta –la base liquidable de los sujetos pasivos discapacitados– a la luz de la normativa de territorio común.

El artículo de **Gorka Pereda de Lózar**, Técnico de Desarrollo Normativo del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, recoge las principales novedades introducidas en la normativa del IRPF aplicable en el Territorio Histórico de Bizkaia a través del Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este Decreto Foral procede al desarrollo reglamentario de la Norma Foral

ren 3an, hain zuzen ere, argitaratu ziren.

Izaera fiskala daukaten Estatuko laguntzei dago-kinez, gaur egun hiru kasu gailentzen dira: i) Espainiako zerga-erregimena atzerriko enpresetan akzioak erosteko; horren gainean Batzordeak ikerketa formala gauzatzeko prozedura hasiko zela iragarri zuen 2007ko urriaren 10ean (adibidez, Telefónica O2 erosi du eta Iberdrolak, berriz, Scottish Power), ii) Poloniako tona-kopuruaren gaineko zergari buruzko ikerketa formala gauzatzeko prozedura (zerga horrek itsas garraioko enpresei eragiten die) eta iii) Batzordearen 2007ko irailaren 12ko Erabakiaren bidez "kuneo fiskala" delakoa baimendu da, hau da, Italiako ekoizpen-jardueren gaineko eskualde- zergari aplikatutako pizgarri fiskalen plana.

Zergak aldizkariaren ale honetako "Ikerketak eta Kolaborazioak" sekzioa hiru lanek osatzen dute. Guztiek ere Pertsona Fisikoen Errrentaren gaineko Zergarekin zerikusia dute, nahiz eta lehenengo biak foru PFEZrekin harremana izan –bat PFEZren araudi berriak dituen berritasunei buruzkoa da eta bestea gizarte-aurreikuspeneko erakundeei buruzkoa– eta hirugarrenak lurralte komuneko araudia kontuan hartuz PFEZn auzi jakin bat –ezgaitasunak dituzten subjektu pasiboen oinarri likidagarria– nola jorratu aztertu.

**Gorka Pereda de Lózarrek**, Bizkaiko Foru Al-dundiko Ogasun eta Finantza Saileko Arau Garapenerako teknikariak, Pertsona Fisikoen Errrentaren gaineko Zergari buruzko Araudia onetsi duen azaroaren 20ko 207/2007 Foru Dekretuaren bidez Bizkaiko Lurralte Historikoan aplikagarri den PFEZren araudiak dakartzan berritasun nagusiak bildu ditu. Aipatutako Foru Dekretuak PFEZri buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauaren zenbait gaien arauak garatu ditu eta aurretik 228/2006

6/2006, de 29 de diciembre del IRPF que aún estaba pendiente e incorpora determinadas modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta que ya habían sido reguladas mediante disposición específica, el Decreto 228/2006.

Hay que poner de manifiesto que si bien el trabajo se enfoca desde el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia y, por tanto, las referencias normativas son las correspondientes a este territorio foral, las modificaciones reglamentarias que el autor identifica son, en su mayor parte, trasladables a los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa. De hecho, los servicios responsables de la elaboración y redacción de normativa tributaria de los tres territorios históricos han trabajado en colaboración.

Se estructura el artículo en una introducción y doce apartados en los que el autor clasifica las modificaciones operadas en el nuevo Reglamento del IRPF. En ellos explica cada uno de los cambios producidos apoyándose ocasionalmente en ejemplos aclaratorios muy oportunos, apunta la motivación que los justifica y la diferencia que representan respecto al tratamiento anterior y aporta además interesantes juicios de valor sobre alguna de las novedades introducidas.

Las Entidades de Previsión Social Voluntaria constituyen un instrumento básico de complemento, de carácter voluntario y libre, al sistema público de pensiones, dentro del ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El fin último de estas Entidades sin ánimo de lucro es el de proteger a los asociados frente a eventos que puedan poner en peligro su vida, sus recursos o su actividad. En los últimos tiempos, este instrumento previsional está avanzando de forma sorprendente tanto en el volumen de activos como, sobre todo, en el número de asociados que confían en este sistema complementario de previsión social, siendo una de las claves de su éxito el venta-

Dekretuaren bidez arautu ziren atxipinen eta konturako sarreren arloan aldaketa batzuk gehitu ditu.

Adierazi behar da lana Bizkaiko Lurralde Historikoaren ikuspegitik egina egon arren eta, hortaz, arauen aipamenak foru-lurralde horretakoak izan arren, egileak azaldu dituen araudia-aldaera gehienek Arabako eta Gipuzkoako Lurralde Historikoetarako balio dutela. Izen ere, hiru lurralde historikoetako zerga-araudia egin eta idazteaz arduratzen diren zerbitzuak elkarlanean aritu izan dira.

Egileak honela egituratu du artikulua: sarrera eta hamabi atal, PFEZren araudi berrian dauden aldaketei buruzkoak, hain zuzen ere. Atalotan aldaketak banan-banan azaldu ditu noizbehinka adibide argagarri egokiak oinarritzat hartuta, aldaketak egiteko arrazoia eman ditu eta lehengo eta oraingo egoeren arteko aldea zein den zehaztu du; horiez gain, berritasun batzuen gaineke iritzi interesgarriak eman ditu.

Borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeak, Euskal Autonomia Erkidegoaren eremuaren barruan, pentsioen sistema publikoaren osagarri diren oinarrizko tresna dira, borondatezkoak eta libreak. Erakunde horiek ez dute irabazteko asmorik, eta azken helburua hauxe dute: baziakideak babestea euren bizitza, baliabideak edota jarduera arriskuan jar dit zaketen gertakizunetatik. Azken urteetan, aurreikuspen-tresna hori modu ikaragarrian aurrera egiten dabil bai aktiboen bolumenaren aldetik bai gizarte-aurreikuspeneko sistema osagarri horretan konfianza duten baziakide-kopuruaren aldetik, batik bat. Erakunde horiek arrakasta izateko gakoetako

joso tratamiento fiscal de que goza.

Las nuevas Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobadas en los Territorios Históricos de Alava, Bizkaia y Guipúzcoa ofrecen un nuevo escenario fiscal a las Entidades de Previsión Social Voluntaria. El artículo de **Alfonso Andía Ortiz**, Jefe de la Sección de Desarrollo Normativo en la Hacienda Foral de Bizkaia y colaborador activo en la redacción de las disposiciones que han instrumentado las últimas reformas del IRPF foral, pretende dar a conocer el régimen fiscal de las aportaciones y percepciones de las Entidades de Previsión Social Voluntaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, analizando de manera especial las novedades contempladas por la nueva normativa.

Estas novedades traen como consecuencia una divergencia sustancial entre los tratamientos fiscales de territorio común y territorio foral que, anteriormente, habían optado por regulaciones casi idénticas. Mientras la normativa foral se decanta por dar continuidad en líneas generales al tratamiento fiscal que estaba vigente, sin introducir modificaciones de fondo, el régimen fiscal aplicable a las aportaciones y prestaciones de los sistemas de previsión en territorio común se convierte en más restrictivo. Así lo pone de manifiesto el autor al abordar en su artículo la comparativa entre ambos regímenes, común y foral.

La atención a las personas en situación de dependencia y la promoción de su autonomía personal constituye uno de los principales retos de la política social de los países desarrollados. El principal objetivo que se persigue no es otro que atender las necesidades de aquellos sujetos que, por encontrarse en situación de especial vulnerabilidad, requieren apoyos para desarrollar las actividades esenciales de la vida diaria, alcanzar una mayor autonomía personal y poder ejercer plenamente sus derechos

bat abantailazko tratamendu fiskal dutela da.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautzen duten foru-arau berriek, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako Lurrarde Historikoetan onetsitakoek, borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeei baldintza berriak eskaintzen dizkite zergen arloan. **Alfonso Andía Ortiz** Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun Saileko Arau Garapenerako Ataleko burua eta foru PFEZren azken erreformei buruzko xedapenak idazteko lanetan jarduneko lagunzailea da, eta hark idatzitako artikulan, borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeen ekarpen eta pertzezpicioek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan duten erregimen fiskalaren berri eman eta, era berean, araudi berriak dakartzan berritasunak berariaz aztertu ditu.

Berritasun horien ondorioz lurrarde komuneko eta foru-lurrardeko tratamendu fiskalen artean funtsezko aldea dago, nahiz eta aurrerago haien arautzeak oso antzekoak izan. Foru-araudiak indarrean zegoen tratamendu fiskalari orokorrean jarraipena ematearen alde egin du, funtsezko aldaketarik gehitu gabe, eta lurrarde komuneko aurreikuspen-sistemako ekarpenetako prestazioei aplikatu dakieneen zerga-erregimenak, berriz, murrizketa gehiago ditu. Horixe azaldu du egileak, artikulan bi erregimenen arteko (lurrarde komuneko eta foru-lurrardeko) komparazioei heltzerakoan.

Mendekotasuna duten pertsonei laguntza eta haien autonomía sustatzea herrialde garatuetako gizarte-politikaren erronka nagusietako bat da. Lortu nahi den helburu nagusia hau besterik ez da: ezintasun-egoera berezian egoteagatik, eguneroko bizitzako funtsezko ekintzak egiteko, autonomía handiagoa izateko eta herritar gisa dituzten eskubideez erabat baliatzeko lagunza behar duten pertsonen beharrizanei erantzutea. Hala bada, zerga-politika, ezgaitasunak dituzten pertsonen gizarteratzea ber-

de ciudadanía. Pues bien, la política fiscal es uno de los instrumentos a disposición de los poderes públicos para garantizar la integración real de los discapacitados. En este contexto se enmarca el trabajo de **Juan Calvo Vérgez**, Doctor en Derecho y Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de León, que trata de precisar cómo configura el nuevo IRPF estatal -de entrada en vigor en 2007- la base liquidable de los contribuyentes discapacitados. A lo largo de su análisis, en el que se apoya en numerosas opiniones y trabajos de otros estudiosos de esta cuestión, así como en una amplia producción doctrinal y jurisprudencial, va señalando las desviaciones que se observan en el actual tratamiento fiscal de los discapacitados en el IRPF respecto al tratamiento establecido por la anterior normativa, la recogida en el Texto Refundido de la Ley del IRPF aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

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

1) La primera de ellas, la de "Documentos" se compone a su vez de dos apartados: uno que reproduce los acuerdos de naturaleza tributaria adoptados por la Comisión Mixta del Concierto Económico en reunión celebrada el 30 de julio de 2007 (a destacar de entre estos acuerdos, tal y como se ha señalado en los primeros párrafos de este editorial, la modificación del Concierto Económico y la puesta en marcha de la Junta Arbitral) y otro relativo a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la compatibilidad del IS vasco con el derecho comunitario (recoje las observaciones formuladas por Confebask, la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad de Castilla y León, el Reino Unido, la República Italiana y la Unión General de Trabajadores de La Rioja), que sirve para completar la publicación del nú-

matzko, aginte publikoen eskura dauden tresnetako bat da. **Juan Calvo Vérgez** Zuzenbidean lizentziaduna eta Leongo Unibertsitatean Finantza eta Zerga Zuzenbideko irakasle laguntzailea da, eta bere lana testuinguru horretan kokatuta dago, estatuko PFEZ berriak -2007an indarrean sartu zenak- ezgaitasunak dituzten zergapekoen likidazio-oinarria nola arautu duen aztertu baitu. Egileak bere azterketan beste adituen iritzia eta lanak hartu ditu oinarriztak bainbat doktrina eta jurisprudentzia ere, eta, aldi berean, ezgaitasunak dituzten pertsonak PFEZn egun duten tratamendu fiskalean antzeman daitezkeen ezaugarriak azaldu ditu, aurreko araudiak (martxoaren 5eko 3/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako PFEZren Legearen testubategina) ezarrita zuen tratamenduarekin erkatuta.

Aldizkariko ale honetako "Erreferentziak" sección hiru azpisekziotan dago banatuta:

1) Lehenengoa "Dokumentuak" da, eta beste bi atal ditu: lehenengoak Ekonomia-itunaren Batzorde Mistoak 2007ko uztailaren 30eko bileran hartu zituen zerga-arloko erabakiak bildu ditu (erabaki horien artean nabarmentzekoa da, editorial honetako hasierako paragrafoetan adierazi bezala, ekonomia-itunaren aldaketa eta Arbitraje Batzordearen abiaraztea) eta bigarrena Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiak Europako Erkidegoetako Justizia Auzitegiari Euskadiko Sozietaeten gaineko Zerga eta Erkidegoko Zuzenbidea bateragarriak izateari buruz galdezu dion epaijeta aurreko arazaren gainekoa da (Confebasken, Errioxako Autonomía Erkidegoaren, Gaztelako eta Leongo Erkidegoaren, Erresuma Batuaren, Italiako Errepublikaren eta Errioxako Langileen Batasun Orokorraren iritzia bildu dira), Zergak aldizkariaren aurreko alean (33. zk., 1-2007) aztergai berberari buruz argitaratu zen

mero anterior de la revista de Zergak (nº 33, 1-2007) sobre esa misma cuestión.

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

En este número de Zergak se han seleccionado siete consultas que afectan al IRPF (4), al Impuesto sobre Sociedades (3) y al IVA (1) respectivamente (una de ellas afecta a ambos impuestos, IS e IVA):

Concepto tributario	Resumen Consulta
IS	Aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y pasivo en un supuesto de fusión por absorción efectuada en el marco de una operación de reestructuración y reorganización de un grupo empresarial.
IRPF	<u>Exención pensiones incapacidad.</u> A partir del 1 de enero de 2007 no están exentas de tributación en el IRPF las prestaciones reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente total, salvo que se trate de incapacidad permanente total cualificada de mayores de 55 años.

informazioa osatuko da eta.

2) Bigarren azpisekzioa "EZKO Konsultak" da, eta bertan, Zerga-Koordinaziorako Organoa jakinari díuen zergei buruzko konsultak jasotzeko tarate bat uzten da, Zerga Harmonizazio, Koordinazio eta Lankidetzako maiatzaren 30eko 3/1989 Legeko 14. artikulan ezarritakoaren arabera: "Lurralde Historikoetako Zerga-Administrazioak defendatutako irizpideen koordinazioa lortzeko helburuarekin, Zerga-Koordinaziorako Organoa dagokion txostena egin ostean, konsulta lotesleak bideratu egingo dira...".

Zergak aldizkariaren ale honetan zazpi konsulta hautatu dira: lau PFEZri buruzkoak, hiru Sozietaeten gaineke Zergari buruzkoak eta bat BEZari buruzkoa (horietako bat Sozietaeten gaineke Zergari eta BEZari buruzkoa da, aldi berean):

Zergen alorreko atala	Konsultaren laburpena
SZ	Bategiteak, zatiketak, aktiboen ekarpenak, balore trukeak eta aktibo nahiz pasibo osoaren lagapendak arautzen dituen erregimen berezia enpresa-talde baten berregituratze eta berrantolatzearen ondorioz izandako xurgapen bidezko bat-eģite kasu bati aplikatzea.
PFEZ	<u>Ezintasun-pentsioen salbuespina.</u> 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera, ezintasun iraunkor oso baten ondorioz Gizarte Segurantzak aitortutako prestazioak ez daude PFEZ ordaintzetik salbuetsita, 55 urtetik gorako-en ezintasun iraunkor oso kualifikatu tuen kasuan izan ezik.

IS	<p><u>Régimen de las entidades parcialmente exentas.</u> La exención de las plusvalías obtenidas por la enajenación de activos del patrimonio de una Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales dependerá de si los activos enajenados se encuentran afectos a la realización del objeto social o finalidad específica de la Mutua. En caso contrario dichas plusvalías quedarán sujetas.</p>	SZ	<p><u>Partzialki salbuetsitako erakundeen erregimena.</u> Lan-istripu eta gaixotasun profesionalen mutua baten ondare-aktiboak besterentzearen zioz loturiko gainbalioetatik salbuesteko, besterendutako aktiboek mutuaren helburu soziala edo berariazko egin-kizuna egin izanari lotuta egon beharko dute. Bestela, gainbalio horiek ordaindu beharko dira.</p>
IRPF	<p><u>Aportaciones/prestaciones EPSV Cooperativas.</u> No tienen la consideración de rendimiento de trabajo en especie las aportaciones realizadas por las Cooperativas a una EPSV en cumplimiento de sus obligaciones estatutarias, a beneficio de sus socios trabajadores y de trabajo, adscritos al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, para financiar las prestaciones de asistencia sanitaria. Por otra parte, no constituyen hecho imponible del IRPF las prestaciones por asistencia sanitaria percibidas por los socios de número y beneficiarios de las EPSV.</p>	PFEZ	<p><u>Kooperatiben ekarpenak/prestazioak BGAEri.</u> Ez dira gauzazko laneko etekintzat hartuko osasun-laguntzako prestazioak finantzatzeko, norberaren konturako langileen edo langile autonomoen Gizarte Segurantzako erregimen bereziari atxikita dauden bazkide langileen eta lanbazkideen alde haren estatutu-beteharrak betez kooperatibek BGAE bati egindako ekarpenak. Beste alde batetik, ez dira PFEZren zergapeko egitatzetzat hartuko BGAEtako bazkide osoek eta onuradunek jasotako osasun-laguntzako prestazioak.</p>
IRPF	<p><u>Ganancia patrimonial elementos patrimoniales afectos/desafectos a actividades económicas.</u> Para calcular el importe de la ganancia patrimonial correspondiente a la transmisión de un local en el que su propietario desarrolló una actividad económica hace menos de 3 años, no serán de aplicación los coeficientes reductores al entenderse que no se ha consolidado la desafección del local</p>	PFEZ	<p><u>Economia jarduerei loturiko/lotu gabeko ondare-elementuen ondareko etekina.</u> Duela 3 urte baino gutxiago lokal baten jabeak ekonomia jarduera bat gauzatu zuen bertan eta orain lokal horren eskualdatzeari dagokion ondareko etekinaren zenbatekoa kalkulatzeko, ez da koeficiente murriztailerik aplikatuko, lokala ekonomia jarduerari lotuta jarraitzen duela ulertzen baita.</p>

<p>IRPF</p> <p><u>Rendimientos de trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.</u> Indemnización de carácter fijo y periódico satisfecha durante un periodo inferior a 5 años en el marco de un plan de jubilaciones anticipadas: al no realizarse su imputación en un único periodo impositivo, no tiene la consideración de rendimiento de trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo y, por tanto, no resultan de aplicación los porcentajes de integración del 60 y 50 por 100 (salvo que el cociente de dividir el nº de años de generación entre el nº de períodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos o a cinco, respectivamente)</p>	<p>PFEZ</p> <p><u>Denboran zehar eskuraturiko laneko etekin nahiko irregulares.</u> Erretiro aurreratuen plan baten baitan, 5 urtez baino gutxiago ordaindutako kalte-ordinak finkoa eta aldian behingoa: ez denez zerga-aldi bakarrean egozten, ez dira hartuko denboran zehar eskuraturiko laneko etekin nahiko irregulares, eta hortaz, ez dira aplicatuko %60ko edo %50eko integracio-portzentajeak (salbuespen honekin: sortzapeneko urte-kopurua zati zatikapeneko zerga-aldiak kopurua egiterakoan ateratzen den zatidura bi edo bost baino handiagoa bada, hurrenez hurren).</p>
<p>IS IVA</p> <p><u>Lugar de realización de operaciones.</u> Caso de una sociedad con volumen de operaciones superior a 6 millones de euros, con domicilio fiscal en un territorio foral y con establecimientos en los tres territorios forales cuyo objeto consiste en la prestación de servicios de alquiler de maquinaria auxiliar para la construcción</p>	<p>SZ BEZ</p> <p><u>Eragiketak egin diren tokia.</u> Eragiketen zenbatekoa 6 milioi eurotik gorako duen, zerga-egoitza foru-lurralde batetan duen eta establezimenduak hiru foru-lurraldeetan dituen sozietaeteen kasua, bere xedea eraikitze-lanetarako makina lagunzaileak alokatzea izanik.</p>

3) Por último, el apartado "Estadísticas" de la sección de "Referencias", elaborado por el Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, **Juan Carlos García Amézaga**, incluye en este número de Zergak información sobre la recaudación por tributos concordados de las Diputaciones Forales correspondien-

3) Azkenik, "Erreferentziak" sekzioan "Estatistikak" atala dago. Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Sailean Diru-Sarreren Kudeaketa eta Bilketen Analisi Zerbitzuko nagusi diharduenak landu du, **Juan Carlos García Amézaga**, alegia, eta Zergak aldzkariko ale honetan, Foru Aldundiek 2007ko urtarriletik urrira bitartean zerga itunduen bidez egin duten bilketari buruzko informazioa dator

te al periodo enero-octubre de 2007, avance suficientemente representativo de los resultados del cierre del ejercicio 2007. A reseñar el notorio crecimiento de la recaudación (10,5% más que en el mismo periodo de 2006) sustentada principalmente por los impuestos directos (los ingresos por el Impuesto de Sociedades se incrementan en más de un 20% y los ingresos por el IRPF crecen en un 14%).

La sección de "Información desde la Administración" acompaña una relación de la normativa tributaria que ha sido aprobada en Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra y territorio común entre el 30 de junio y el 17 de diciembre de 2007.

Por último, sugerimos al lector interesado en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV ([www.alava.net](http://www.alava.net), [www.bizkaia.net](http://www.bizkaia.net), [www.gipuzkoa.net](http://www.gipuzkoa.net)) y en la página web del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco ([www.ogasun.ejgv.euskadi.net](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net)), desde la que se puede acceder a la aplicación "Código Fiscal Foral" que ofrece una versión integrada de la normativa tributaria de los tres territorios históricos.

jasota, eta 2007ko ekitaldiaren itxierako emaitzei buruzko informazio nahiko adierazgarria aurratzen da. Aipatzeko da funtsean zuzeneko zergetan (Sozietateen Zergaren ziozko sarrerak %20 baino gehiago handitu dira eta PFEZren ziozko sarrerak, berriz, %14) oinarrituta dagoen bilketak oso hazkunza nabarmena izan duela (2006koa baino %10,5 handiagoa).

"Administrazioaren Informazioa" sekzioan Araban, Bizkaian, Gipuzkoan, Euskal Autonomia Erkidegoan, Nafarroako Foru Erkidegoan eta lurralte komunean 2007ko ekainaren 30etik abenduaren 17ra zergei buruzko alorrean onetsi diren arautegien zerrenda biltzen da.

Azkenik, zerga foralen alorrari buruzko informazioa osatu nahi duten irakurleei, EAeko lurralte historiko bakoitzean horretarako sortu diren web orrialdeetara jo dezatela iradokitzen diegu ([www.alava.net](http://www.alava.net), [www.bizkaia.net](http://www.bizkaia.net), [www.gipuzkoa.net](http://www.gipuzkoa.net)), bestela, Eusko Jaurlitzako Ogasun eta Herri Administrazio Sailaren web orrialdean ([www.ogasun.ejgv.euskadi.net](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net)) ere "Foru Zergen Kodea" aplikazioan sar daitezke, bertan, hiru lurralte historikoetako zerga arloko arautegiaren bertsio integratua eskaintzen da.

# A ctualidad Fiscal

## ACTUALIDAD ÁLAVA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Álava desde 22 de junio de 2007 a 10 de diciembre de 2007

Norma Foral 19/2007, de 12 de noviembre, de ratificación del Acuerdo Segundo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007.

(B.O.T.H.A nº 137 de 21-11-07, Suplemento) (Concierto Económico)

## ACTUALIDAD BIZKAIA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Bizkaia desde 13 de junio de 2007 a 20 de noviembre de 2007

ORDEN FORAL 1.716/2007, de 21 de junio, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos

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

Lo señalado anteriormente, unido a la necesidad de implantar un adecuado control de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, hace que se considere necesario el establecimiento de la presentación por medios telemáticos de las autoliquidaciones del Impuesto, en aquellas operaciones que se encuentran sujetas y no exentas del mismo, salvo para hechos imponibles relacionados con vehículos automóviles usados.

ORDEN FORAL 1.717/2007, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El apartado 1 del artículo 71 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Espe-

ciales, señala que el Impuesto deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que se establezcan.

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

Por todo lo anterior, se aprueba un nuevo modelo 576 en el que deberán declararse las operaciones sujetas y no exentas en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

**ORDEN FORAL 1.726/2007, de 22 de junio, por la que se aprueba un nuevo modelo de papel timbrado.**

La Diputación Foral mediante Decreto Foral 224/2005, de 27 de diciembre aprobó el manual de Identidad Corporativa de la Diputación Foral de Bizkaia con el objeto de proyectar una imagen uniforme que permitiera reflejar, al amparo de una única identidad visual, las actividades de los diferentes departamentos y organismo dependientes de los mismos.

En el artículo 2 del mencionado Decreto se dispone que la marca corporativa de la Diputación Foral de Bizkaia en todo caso, y con carácter genérico deberá figurar en documento, impresos, sellos y membretes de uso oficial.

Por este motivo, se hace preciso aprobar nuevos efectos timbrados, en su modalidad de papel timbrado, adaptados a la nueva imagen corporativa.

Por otra parte, el artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en el Decreto

Foral 106/2001, establece que se regulará mediante Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas publicada en el Boletín Oficial de Bizkaia, la forma, estampación, especie, características y numeración de los efectos timbrados.

**ACTUALIDAD GIPUZKOA**

**Normativa tributaria aprobada en el Territorio Histórico de Gipuzkoa desde el 1 de junio de 2007 hasta el 30 de noviembre de 2007**

**Decreto Foral 49/2007**, de 19 de junio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mercenazgo para el año 2007 en el ámbito de los fines de interés general. (BOG 26-06-2007)

**Decreto Foral 60/2007**, de 11 de julio, de determinación de los departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de sus áreas de actuación y funciones. (BOG 12-07-2007). Corrección de errores, (BOG 01-08-2007).

**Decreto Foral 61/2007**, de 11 de julio, sobre nombramiento de Diputados Forales y Tenientes de Diputado General, y designación de Secretaria del Consejo de Diputados. (BOG 12-07-2007). Corrección de errores, (BOG 01-08-2007)

**Decreto Foral 65/2007**, de 17 de julio, sobre estructura departamental básica de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 19-07-2007)

**Decreto Foral 67/2007**, de 17 de julio, por el que se dispone el cese en sus funciones de la Directora General de Política Fiscal y Financiera. (BOG 20-07-2007)

**Decreto Foral 69/2007**, de 17 de julio, sobre

nombramiento de Director General de Política Fiscal y Financiera. (BOG 20-07-2007)

**Decreto Foral 68/2007**, de 17 de julio, por el que se dispone el cese en sus funciones de la Presidenta del Tribunal Económico-Administrativo Foral. (BOG 20-07-2007)

**Decreto Foral 71/2007**, de 17 de julio, sobre nombramiento del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Foral. (BOG 20-07-2007)

**Decreto Foral 79/2007**, de 24 de julio, por el que se dispone el cese en sus funciones del Director General de Hacienda. (BOG 26-07-2007)

**Decreto Foral 80/2007**, de 24 de julio, sobre nombramiento de Director General de Hacienda. (BOG 26-07-2007)

**Decreto Foral 81/2007**, de 24 de julio, sobre nombramiento de Director General de Finanzas y Presupuestos. (BOG 26-07-2007)

**Decreto Foral** por el que se declara inhábil el sábado día 13 de octubre, a los efectos que se determinan. (BOG 05-10-2007)

**Orden Foral 650/2007**, de 8 de junio, por la que se aprueban las modalidades de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, se aprueban los modelos 200, 201, 20G y 22G, el modelo 20C del recurso cameral permanente correspondiente a los citados impuestos, así como la forma de ingreso, plazo y los lugares de presentación. (BOG 13-06-2007)

**Orden Foral 738/2007**, de 27 de junio, de modificación de la Orden Foral 891/2003, de 6 de agosto, que regula los ficheros de datos de ca-

rácter personal del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 06-07-2007)

**Orden Foral 750/2007**, de 27 de junio, por la que se aprueban los modelos 110 y 111 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios y se modifican los diseños lógicos para su presentación telemática. (BOG 06-07-2007)

**Orden Foral 545/2007**, de 15 de junio, por la que se establece el sistema de equivalencias para la conversión de las puntuaciones obtenidas mediante la Escala Sakon→tzen a valores de los instrumentos BVD y RAI-RUG. (BOG 09-07-2007)

**Orden Foral 865/2007**, de 2 de agosto, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOG 13-08-2007)

**DECRETO FORAL 49/2007**, de 19 de junio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2007 en el ámbito de los fines de interés general.

En relación a las actividades prioritarias de mecenazgo, el artículo 29 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece que la Diputación Foral de Gipuzkoa podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como las entidades beneficiarias y los re-

quisitos y condiciones que dichas actividades deben cumplir, a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el citado artículo.

El presente Decreto Foral tiene por objeto relacionar las actividades que para el año 2007 se declaran prioritarias, determinando al mismo tiempo las entidades beneficiarias a las que se deben dirigir las aportaciones, en su caso, y los requisitos y condiciones que se deben cumplir en el desarrollo de las referidas actividades.

**ORDEN FORAL 865/2007, de 2 de agosto, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación.**

Los artículos 17 y 18 del Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, regulan aspectos relativos a la expedición de las facturas o documentos sustitutivos y, en particular, la remisión por medios electrónicos de dichos documentos, estableciendo los procedimientos mediante los que puede efectuarse dicha remisión que, en todo caso, deben garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. Los artículos 19 y siguientes de dicha norma regulan, por su parte, la conservación de facturas o documentos sustitutivos, y el artículo 21, regula la conservación de dichos documentos mediante medios electrónicos. Los artículos 18.3. y 21.3 establecen que el Diputado o la Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en esos artículos.

Centrándonos en el contenido de la Orden Foral, ésta define, en primer lugar, las facturas o documentos sustitutivos como aquellos documentos originales que contienen los datos que se establecen en

el Decreto Foral antes citado. Se trata, por tanto, de los documentos que han sido creados por quienes están obligados a su expedición, tanto en los supuestos en que la expedición haya sido efectuada por ellos mismos como cuando hayan sido expedidos por los destinatarios o por terceros actuando en nombre y por cuenta de los citados obligados a su expedición.

A continuación, una vez definido su ámbito de aplicación, la Orden Foral se ocupa de diversos aspectos relativos a la remisión de las facturas y documentos sustitutivos por medios electrónicos, como la necesidad de consentimiento expreso por parte del destinatario para la recepción de estos documentos por medios electrónicos, la validez de cualquier firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generado mediante un dispositivo seguro de firma y el procedimiento de autorización de sistemas de facturación electrónica a propuesta del contribuyente.

Igualmente, la Orden Foral aclara los requisitos exigibles a las facturas electrónicas recibidas desde el extranjero que utilizan una firma electrónica como medio para garantizar la autenticidad de origen e integridad de contenido.

El artículo 19.1 del Decreto Foral por el que se regulan las obligaciones de facturación establece las obligaciones del expedidor o del destinatario, según sea el caso, de conservar los originales o las copias de los documentos que se enumeran en dicho precepto, obligaciones que se podrán cumplimentar, además de por el propio obligado tributario, por un tercero, el cual deberá actuar en nombre y por cuenta del obligado tributario.

Con carácter general, las facturas y documentos sustitutivos deben conservarse en el soporte en que originalmente fueron expedidos y recibidos, pues de

esta forma se asegura la posibilidad de que pueda verificarse en todo momento que se trata de originales.

Como excepción, en esta Orden Foral se prevé la posibilidad de que en el caso de que el documento se reciba en soporte electrónico y venga firmado mediante un sistema de firma electrónica reconocida o cualquier sistema de firma homologado conforme a lo previsto en esta Orden Foral, el destinatario que disponga de la correspondiente opción en su dispositivo de verificación de firma pueda imprimir el documento de forma legible junto a sendas marcas gráficas de autenticación que se detallan.

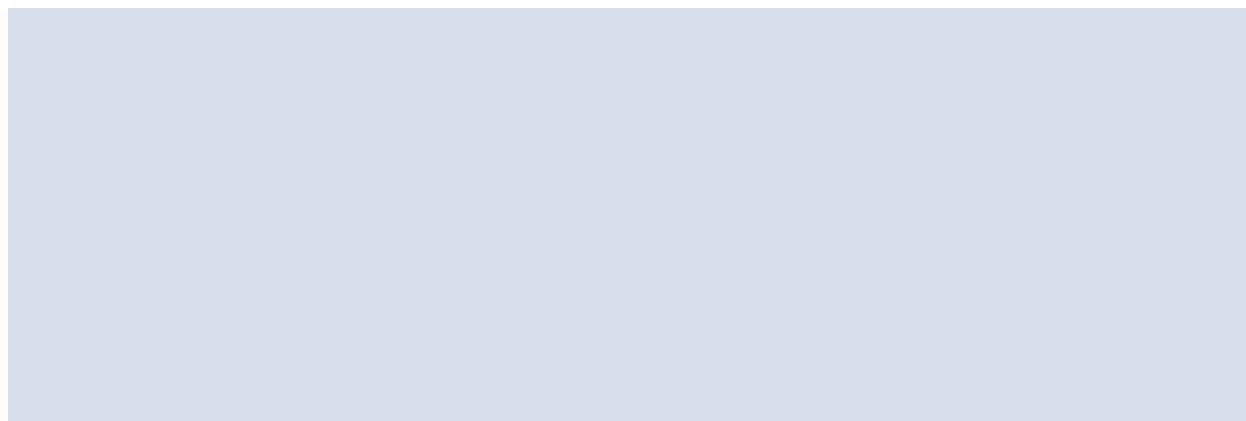
En el sentido opuesto, se habilita un procedimiento certificado de digitalización de documentos originales recibidos en papel, que permite su sustitución por los correspondientes ficheros que contengan las imágenes gráficas de los mismos y, consecuentemente, posibilita la destrucción de ingentes cantidades de papel que constituyen los documentos originales.

A estos efectos, la Orden Foral define como digitalización certificada la obtención, mediante técnicas fotoelectrónicas o de escáner, de una imagen

digital fiel e íntegra del documento original en papel que se pretenda sustituir, cumpliendo con las especificaciones técnicas que se publiquen por Resolución del Director o de la Directora General de Hacienda, imagen que deberá ser firmada con firma electrónica. Los documentos así digitalizados deberán ser conservados durante el plazo de lo dispuesto por la Norma Foral General Tributaria.

Este proceso de digitalización se prevé que pueda ser realizado por los propios obligados tributarios o por un tercero prestador de servicios de digitalización mediante el empleo en ambos casos de un software de digitalización certificado, cuya homologación deberá ser solicitada por las entidades desarrolladoras del software a la Administración tributaria. Asimismo, se especifican los requisitos para obtener la autorización de dicho software de digitalización certificado por parte de la Administración tributaria.

Por último, la Orden Foral regula las condiciones de expedición y conservación de facturas y documentos sustitutivos fuera del territorio español, permitiendo su conservación en el extranjero exclusivamente cuando se realiza mediante el uso de medios electrónicos.





Gipuzkoako Foru Aldundia  
Diputación Foral de Gipuzkoa  
Ogibetun eta Finantza Departamendua  
Departamento de Hacienda y Finanzas



## IV. CAMPANA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

Balance a OCTUBRE-2007

1



Gipuzkoako Foru Aldundia  
Diputación Foral de Gipuzkoa  
Ogasun eta Finantza Departamentua  
Departamento de Hacienda y Finanzas



## IMPUUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

### 1. NÚMERO DE DECLARACIONES

	2005	2006	% Diferencia
A ingresar	7.229	7.598	5,10%
A devolver	2.570	2.929	13,96%
Negativas	11.077	11.552	4,28%
<b>TOTAL</b>	20.876	22.079	5,76%



## IMPUUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

### 2. RECAUDACIÓN

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>Diferencia</b>
A ingresar	331.588,0	401.013,0	69.424,0
A devolver	45.136,0	72.187,0	27.050,0
<b>RECAUDACIÓN NETA</b>	<b>286.452,0</b>	<b>328.826,0</b>	<b>42.374,0</b>

miles de euros



Gipuzkoako Foru Aldundia  
Diputación Foral de Gipuzkoa  
Ogazun eta Finantza Departamendua  
Departamento de Hacienda y Finanzas



## IMPUUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

TIPO DE DECLARACIÓN	2005	%	2006	%	% DIFER.
Telemática	11.764	56,4%	13.092	59,3%	10,14%
Diskete	7.018	33,6%	7.001	31,7%	-0,24%
<b>Soporte informático</b>	<b>18.782</b>	<b>90,0%</b>	<b>20.093</b>	<b>91,0%</b>	<b>6,52%</b>
<b>Papel</b>	<b>2.094</b>	<b>10,0%</b>	<b>1.986</b>	<b>9,0%</b>	<b>-5,44%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>20.876</b>	<b>100,0%</b>	<b>22.079</b>	<b>100,0%</b>	



Gipuzkoako Foru Aldundia  
Diputación Foral de Gipuzkoa  
Ogibetun eta Finantza Departamentua  
Departamento de Hacienda y Finanzas



## IMPUUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

TRAMO	Nº DECLARACIONES	IMPORTE *	IMP. MEDIO **
Entre 0 y 30.051€	6.151	36.671	5.961,9
De 30.052 a 120.203€	898	54.751	60.970,6
De 120.204 a 240.405€	257	43.987	171.156,8
De 240.406 a 300.506€	58	15.863	273.511,2
Más de 300.506	234	249.738	1.067.260,4
<b>TOTAL</b>	<b>7.598</b>	<b>401.010</b>	<b>52.778,4</b>

\*Miles de euros

\*\*Euros



Gipuzkoako Foru Aldundia  
Diputación Foral de Gipuzkoa  
Ogazun eta Finantza Departamendua  
Departamento de Hacienda y Finanzas



## IMPUUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

<b>TRAMO</b>	<b>Nº DECLARACIONES</b>	<b>IMPORTE *</b>	<b>IMP. MEDIO **</b>
Entre 0 y 30.051€	2.778	6.255	2.251,5
De 30.052 a 120.203€	137	22.049	160.944,5
De 120.204 a 240.405€	8	12.232	1.529.020,2
De 240.406 a 300.506€	3	8.328	2.775.929,2
Más de 300.506	3	23.323	7.774.574,7
<b>TOTAL</b>	<b>2.929</b>	<b>72.187</b>	<b>24.645,6</b>

\* Miles de euros

\*\* Euros



## IMPUUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

SECTOR	Nº DECLARACIONES	%	IMPORTE INGRESADO	%
AGROGANADERO	17	0,22	729.023	0,18
ENERGIA Y AGUA	17	0,22	636.908	0,16
INDUSTRIA QUÍMICA	118	1,55	32.725.171	8,16
IND. TRASFR. METALES	845	11,12	46.230.500	11,53
INDUSTRIA MANUFACTURERA	441	5,80	11.867.668	2,96
CONSTRUCCION	961	12,65	28.772.088	7,17
COMERCIO	1.994	26,24	50.829.333	12,68
TRANSPORTE	299	3,94	8.467.040	2,11
INSTITUC. FINANCIERAS	1.871	24,62	117.522.691	29,31
OTROS SERVICIOS	1.035	13,62	103.232.803	25,75
<b>TOTAL</b>	<b>7.598</b>	<b>100</b>	<b>401.013.225</b>	<b>100</b>

## ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

### FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA 2/2007 (JUNIO 2007 - NOVIEMBRE 2007)

#### I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

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

#### II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

##### II.1. Tipos reducidos

##### II.2. Modificación de la Directiva 2006/112/CE del IVA

##### II.3. Consulta: Introducción de un mecanismo opcional de autoliquidación en el IVA.

#### III. IMPUESTOS ESPECIALES

#### IV. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

##### IV.1. España: Régimen fiscal para la adquisición de acciones en empresas extranjeras

##### IV.2. Polonia: Impuesto sobre el tonelaje

##### IV.3. Italia: Autorización de la medida denominada "cuneo fiscal"

#### I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

##### I.1. BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA: DESARROLLO DEL GRUPO DE TRABAJO

La décima y undécima reunión del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada (GT-BICCIS) tuvieron lugar el 13 de Marzo de 2007 y el 27 y 28 de Septiembre de 2007, respectivamente.

#### INTRODUCCIÓN

La base imponible común consolidada como

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

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

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

La tributación de sociedades produce un gran impacto en la economía de los Estados miembros y de la Unión, y es un elemento fundamental para la consecución del objetivo de la Estrategia de Lisboa de convertir la Unión Europea en la economía más competitiva y dinámica del mundo para 2010. Los obstáculos fiscales impiden que los operadores económicos puedan aprovechar las ventajas que ofrece el mercado interior. La situación se ve agravada por el hecho de que el escenario económico se ha globalizado, y muestra una cada vez mayor internacionalización de las empresas y su acomodación a la sociedad basada en las tecnologías de la informa-

ción y comunicación. Estas transformaciones inciden de especial manera en el funcionamiento de los sistemas de tributación de las sociedades en la UE. La Comisión entiende que este nuevo contexto y el hecho de que, tras las sucesivas ampliaciones, las empresas deban enfrentarse a 27 sistemas impositivos diferentes, hace si cabe, más necesaria y lógica la estrategia de la Comisión para la tributación de las sociedades.

El Grupo de Trabajo se compone de 27 representantes<sup>1</sup> del nivel técnico provenientes de los Estados miembros, así como de representantes de la Comisión. Las contribuciones se realizan desde una perspectiva técnica y no se pretende ni que los Estados miembros se comprometan a adoptar y aplicar la base imponible común consolidada en el futuro, ni que expresen su posición política respecto de este tema.

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

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

- Lograr una definición de la base imponible común consolidada para las empresas que operan en la Unión Europea.
- Debatir sobre los principios fiscales fundamentales
- Debatir sobre los elementos estructurales elementales de la base imponible común conso-

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

lidada.

- Debatir sobre las precisiones técnicas necesarias, como por ejemplo, el mecanismo necesario para poder "compartir" la base imponible entre varios Estados miembros.

La idea inicial se basaba en que el Grupo funcionara durante tres años, con una periodicidad de cuatro reuniones anuales. No obstante, debido a la gran cantidad de asuntos a debatir que han ido surgiendo y tomando en consideración su perfil altamente técnico, se han ido creando varios subgrupos. Actualmente, existen seis: (i) Subgrupo 1: Activos y amortizaciones; (ii) Subgrupo 2: Reservas, provisiones y pasivos; (iii) Subgrupo 3: Renta imponible; (iv) Subgrupo 4: Aspectos internacionales; (v) Subgrupo 5: Imposición de los grupos de empresas; (vi) Subgrupo 6: Mecanismo de reparto.

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

## RESULTADOS DE LA REUNIÓN DE 13 DE MARZO

Participaron en esta décima reunión que tuvo lugar en Bruselas, los representantes de todos los Estados miembros de la Unión, siendo moderada la misma por los servicios de la Comisión Europea.

De una parte, la reunión del pleno del Grupo de Trabajo repasó los progresos de los subgrupos 5 (imposición de grupos de empresas) y 6 (el mecanismo de reparto). Por otro lado, se profundizó en el análisis del método más idóneo para la administración de la base imponible común consolidada.

### Mecanismo de reparto

Tras la última reunión del subgrupo en febrero, la

Comisión presentó al conjunto del Grupo de Trabajo, los principales contenidos de los asuntos debatidos.

Algunos representantes nacionales consideran que la Comisión no se mantiene objetiva y neutral ante los diferentes enfoques posibles para el mecanismo de reparto: macroeconómico, valor añadido, fórmula o combinación. En opinión de algunos expertos nacionales, se decanta claramente por el tradicional reparto por fórmula, alegando que los otros sistemas de reparto propuestos son excesivamente complejos.

No obstante esta crítica, la mayor parte del debate de este subgrupo gira en torno al mencionado sistema de reparto por fórmula, y concretamente en torno a la ponderación de algunos de los factores, tales como el "trabajo" o la "activos inmovilizados".

En relación al factor de trabajo, la cuestión fundamental es analizar si los niveles de precios y salarios en los Estados miembros serán tomados en consideración y por tanto el factor trabajo será medido: (i) únicamente en función de los costes salariales; (ii) en función del número de empleados; (iii) en función de una combinación de los costes salariales y el número de empleados; o (iv) en función de un número ajustado de empleados (se calculará en base a los costes salariales tomando una media de los salarios de cada país).

La mayoría de los participantes en el debate se posicionaron a favor de tomar en consideración únicamente los costes salariales, debido a: (i) la simplicidad del enfoque; (ii) la presumible tendencia a la homogeneización a largo plazo de los niveles salariales en el seno de la UE; (iii) al hecho de que cada factor considerado individualmente requeriría ajustes mientras que la consideración de dos factores o más permitiría la auto-adaptación y (iv) que los

niveles salariales diferentes a menudo responden a una mayor productividad que debería ser remunerada.

Los que se mostraron a favor de una adaptación de los costes salariales subrayaron el efecto negativo para los Estados miembros con un bajo nivel salarial, a la hora de repartir la base imponible, así como para la competitividad de la Unión Europea en su conjunto. Algunos opinan que el proceso de equiparación de salarios en la Unión hasta niveles que los hagan comparables requerirá varios años, mientras que las consecuencias de la distribución de la base imponible serían inmediatas. Asimismo, estos expertos consideran que en el caso de no existir la adaptación, las economías con salarios más elevados se llevarían una importante parte de la base imponible, con consecuencias en la competitividad internacional.

Con respecto al factor activos *inmovilizados*, la Comisión necesita conocer el grado de apoyo en torno las siguientes cuestiones: (i) a efectos de reparto, los activos inmovilizados estarían situados en la entidad que procede a su amortización con fines tributarios (incluso cuando dichos activos sean empleados por otra entidad, por ejemplo, al estar arrendadas); (ii) los activos serían apreciados en su valor contable neto (costes de adquisición fiscal – amortizaciones admitidas); (iii) los activos financieros no se tendrían en cuenta.

A pesar de que se produjo el acuerdo en torno a algunas de las cuestiones mencionadas, los expertos nacionales aportaron algunas observaciones. En relación a las transacciones intra-grupo, tendrían que fijarse una serie de normas para luchar contra la evasión fiscal, con objeto de impedir que el miembro del grupo que amortiza los activos inmovilizados no sea quien realmente los utiliza. Por otra parte, y en referencia a los activos financieros, algu-

nos expertos observan que sería ilógico no tenerlos en cuenta, dado que su renta será incluida, a pesar de que muchos reconocieron el riesgo potencial de manipulación de factores, debido a la movilidad de los activos financieros. Por tanto, se considera importante tomar en consideración los activos financieros en el sector financiero, en el bancario y de seguros.

Finalmente, se estudió el factor ventas. En este punto, la Comisión también expresó su interés por conocer el punto de vista de los expertos nacionales en torno a: (i) si deben tomarse en consideración las ventas en la fórmula de reparto y en caso afirmativo, si esto debe de ser en función de su origen o de su destino; (ii) si se debe atender al factor ventas pero adaptado en función de un factor macroeconómico (PIB); (iii) si debe abandonarse la idea de tomar en consideración el factor ventas.

Los divergentes puntos de vista aportados en torno al tema obligan a convocar nuevas reuniones de este subgrupo relativo al mecanismo de reparto.

#### Imposición de los grupos de empresas

Los trabajos del subgrupo se han centrado en sus últimos encuentros en los siguientes aspectos:

- La naturaleza opcional de la base imponible común consolidada (BICC), acompañada de una consolidación obligatoria. Este constituye el enfoque priorizado por la Comisión, a pesar de que muchos Estados no lo apoyan, debido fundamentalmente a la complejidad que conlleva la gestión de dos sistemas separados.
- Las modalidades prácticas ligadas al ejercicio de la opción. Se plantean diversas dudas: (a) ¿quien solicita la aplicación de la

base imponible común consolidada dentro del grupo de empresas?; (b) ¿a que administración debe dirigirse la solicitud?; (c) ¿debe existir un acuerdo entre todas las empresas que forman el grupo?

- El tratamiento que deben recibir las pérdidas conjuntas de un grupo. Es importante decidir si serán objeto de reparto o permanecerán en el grupo en vista a compensarlos con los beneficios consolidados posteriormente.
- El problema planteado por las entidades o empresas que entran o salen de formar parte del grupo y su relación con la idea de que el grupo sea considerado una entidad única o un conjunto. No parece que los expertos nacionales se muestren favorables a considerar el grupo una entidad única.

La Comisión presentó su documento de trabajo a este subgrupo.

En relación a los criterios empleados para considerar una empresa parte de un grupo, se barajan los derechos de voto o el volumen de acciones o la participación. En términos generales, todos se posicionan a favor de normas sencillas que se mantengan en todo el ejercicio fiscal.

Por otra parte, la posibilidad de *dividir el ejercicio fiscal* en dos partes a fin de considerar las incorporaciones o abandonos de empresas que se produzcan en un grupo, fue considerada incongruente con la idea según la cual, la obligación de consolidación debe ser ininterrumpida durante todo el ejercicio fiscal. También fue rechazada por ser administrativamente compleja. De todo ello se concluye que las incorporaciones de nuevas empresas al grupo serán consideradas de cara a la consolidación, a partir del ejercicio siguiente a su incorporación,

mientras que las empresas que abandonen el grupo interrumpirán su consolidación en el ejercicio fiscal anterior a su abandono.

La Comisión propone que la empresa no sea excluida de la consolidación si su umbral (medido en derechos de voto) es inferior al umbral requerido (75%) durante algunos días, a condición de que en ningún caso sea inferior a 50% y que al finalizar el ejercicio, se alcance de nuevo el umbral requerido. Esta propuesta ha sido criticada porque se considera incoherente con la idea de la base imponible común consolidada, dado que se aplicarían normas distintas en función de si el no respeto del umbral se produce en la mitad o al final del ejercicio. Por todo ello, se ha optado por exigir un umbral intermedio combinado con un umbral mínimo (de por ejemplo 50%).

En relación al *tratamiento de las pérdidas*, la mayoría de los expertos nacionales consideran que el enfoque más adecuado es que las pérdidas permanezcan en el grupo. No obstante, existe una preocupación respecto a la forma de actuar en el supuesto en el que dentro de un grupo de empresas rentable o que produce beneficios, una empresa deficitaria abandona el grupo, puesto que en base a esta norma las pérdidas permanecerían en el seno del grupo, y los Estados miembros en los cuales se sitúan las empresas rentables del grupo se verían perjudicados por obtener menos ingresos fiscales, creando una situación de desventaja. Para evitar este tipo de situaciones, el Estado miembro en el que se sitúe la empresa deficitaria que abandone el grupo, debería "indemnizar" al resto de los Estados miembros.

El último asunto de debate en este subgrupo son las *transacciones intra grupo*. Algunos expertos consideran que carece de sentido la eliminación de los beneficios generados a través de operaciones inter-

nas (intra-grupo), y que en su lugar deberían de eliminarse las transacciones internas completamente. No obstante, dicha solución no parece muy viable, sobre todo cuando se trate de la prestación de servicios intra-grupo. Parece clara la opinión en favor de que en los resultados consolidados no sean tomados en consideración ingresos y gastos que se generan intra-grupo, a pesar del problema planteado por el supuesto de servicios prestados entre empresas del grupo.

En relación a la *reorganización de empresas*, el enfoque más apoyado es el de la distinción entre la cesión de acciones y cesión de activos, dado que la cesión de acciones no debería poner en juego la imposición de las plusvalías si se prevén normas para la exención de las plusvalías generadas por la cesión de títulos de participación en la base imponible común consolidada, mientras que la cesión de activos sería gravada.

Algunos consideran que la existencia de diferentes tipos impositivos en los Estados miembros constituye un incentivo para la transferencia de activos en el caso de que los beneficios posteriores sean gravados a un tipo inferior. Esto podría ser evitado, en opinión de algunos, si la base imponible común consolidada fuera adoptada junto con una armonización de los tipos o la fijación al menos, de unos tipos mínimos.

#### Administración de la base imponible común consolidada

La Comisión ha presentado los elementos más importantes del marco administrativo y legal. Se está planteando el sistema de "ventanilla única" para que el grupo de empresas que participe en la base imponible común consolidada solo deba contactar con la administración de un Estado miembro en todas las etapas relativas al procedimiento (regis-

tro, entrega de declaraciones fiscales, etc.). Las actividades que solamente pueden ser gestionadas con y por la administración local constituirán una excepción.

El hecho de que el grupo de empresas opte por la base imponible común consolidada a través de la presentación de una única solicitud ante una de las administraciones fiscales, obliga a plantearse la solución a eventuales litigios entre contribuyentes y administraciones fiscales en relación a las condiciones que deben ser cumplidas por los grupos de empresas para que les sea posible participar en la base imponible común consolidada. En este sentido, es fundamental, en aras a la simplificación al máximo del sistema, establecer un dispositivo de auto-evaluación por parte del contribuyente, que valore si el grupo de empresas reúne las condiciones para la participación en la base imponible común consolidada. Igualmente, se debería prever un sistema de resolución de litigios para afrontar los hipotéticos desacuerdos entre administraciones.

En relación a la presentación, por parte de los grupos de empresas, de *información adicional* y anexos en las declaraciones fiscales, la Comisión ha solicitado la colaboración de los Estados miembros, para conocer el tipo de documentos que son necesarios en las declaraciones fiscales. Algun experto nacional alertó sobre el riesgo de que existan normas diferentes entre los Estados miembros, dado que este contexto podría derivar en una carrera por la simplificación al máximo de las formalidades fiscales con el fin de atraer a las empresas a su territorio (*forum-shopping*).

Para llevar a cabo sus sistema de *ventanilla única*, los servicios de la Comisión consideran que debería ser la empresa matriz de un grupo (siempre que el grupo no elija otra empresa), la que presentaría la declaración fiscal consolidada ante la admi-

nistración fiscal de su Estado miembro de residencia, que se convertiría en la "autoridad fiscal principal", que en base a sus informaciones sobre la base consolidada, su reparto y cálculo, sería la responsable general de la reevaluación, así como cualquier tipo de control que fuera necesario llevar a cabo dentro del grupo de empresas.

#### **RESULTADOS DE LA REUNIÓN DE 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE**

Participaron en esta undécima reunión que tuvo lugar en Bruselas, los representantes de todos los Estados miembros de la Unión, siendo presidida la misma por los servicios de la Comisión Europea.

Se debatieron dos documentos de trabajo presentados por la Comisión, el primero sobre posibles elementos de un esquema técnico de la base imponible común consolidada y el segundo sobre la información o "input" que las administraciones de los Estados podrían aportar a la Comisión para que ésta lleve a cabo la evaluación de impacto necesaria a la hora de presentar su propuesta sobre la imposición de las sociedades en la UE. Asimismo, el subgrupo que analiza la cuestión del mecanismo de reparto (subgrupo 6) presentó los avances habidos desde su última reunión de junio de 2007.

Por ser el punto más interesante de la reunión de los días 27 y 28, se resume en las siguientes líneas el documento de trabajo<sup>2</sup> de la Comisión sobre los posibles elementos de un esquema técnico de la base imponible común consolidada.

En referencia a la estructura básica de la base imponible común consolidada, la Comisión realiza

<sup>2)</sup> Documento de Trabajo de la Comisión, ACCIS/WP057\doc\fr. ACCIS: ébauche d'un cadre technique: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCCTBWP057\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_fr.pdf)

las siguientes consideraciones:

- El instrumento legal más adecuado para regular la estructura básica de la base imponible común consolidada sería la Directiva, adoptada sobre la base jurídica del artículo 94 del Tratado CE (aproximación de legislaciones) que debería ser aprobada por unanimidad en el Consejo. La Directiva sería una norma de carácter básico y debería ser desarrollada por normas de implementación, que se adoptarían a través del procedimiento de Comitología<sup>3</sup>.
- En lo referente a la relación entre las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) con la base imponible común consolidada, si tomamos en cuenta que la mayoría de las sociedades basan la compatibilidad en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el Estado, la Comisión ha considerado que es imposible establecer una relación formal entre las NIC/NIIF y la base imponible. Por lo tanto, la norma comunitaria definiría la base imponible pero no definiría la metodología para ajustar las cuentas, dejando que esta se defina en base a los PCGA.

<sup>3)</sup> El término «comitología» o “procedimiento de comitología” hace referencia a los procedimientos mediante los cuales la Comisión ejerce las competencias de ejecución que le son conferidas por el poder legislativo (el Parlamento Europeo y el Consejo), con ayuda de los comités de “comitología”, compuestos por representantes de los Estados miembros. Dichos procedimientos se describen en la Decisión sobre Comitología, Decisión del Consejo de 28 de junio de 1999 por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión (1999/468/CE). DOUE, C n 255, de 21.10.2006. Existen varios tipos de Comités (Comité Consultivo, Comité de Gestión, Comité de Reglamentación y Comité de Reglamentación con Control). Los Comités de Reglamentación se aplican a supuestos como éste, en casos en los que se desarrollan medidas de alcance general cuyo objetivo sea aplicar elementos esenciales de actos de base

- La Directiva sería aplicable a las empresas de la UE que están sujetas al Impuesto sobre sociedades (o similares). También a las empresas de terceros países con forma similar a las empresas de la UE y que estén sujetas al impuesto sobre sociedades de uno o varios Estados miembros. Se elaborarían varios Anexos (una relativa a los tipos de empresas de la UE, la segunda sobre impuestos sobre sociedades en la UE y la tercera sobre empresas de terceros países similares a las de la UE). Los Anexos, especialmente el relativo al tipo de empresas de terceros países, podrían ser actualizados anualmente a través del procedimiento de la Comitología.
- Las empresas residentes en la UE podrían acceder a la base imponible común, mientras que las no residentes podrían solicitarlo a través de sus establecimientos permanentes en la Unión. La opción de la base imponible común tendrá una validez de 5 años, con posibilidad de prórroga durante 3 más.
- Si una empresa o un grupo de empresas sujeto a la base imponible común es absorbido/a por otro grupo que no ha optado por la base imponible, la base imponible común se seguirá manteniendo hasta el final del periodo de validez, tras lo cual la empresa o grupo absorbente decidirá si continúa con la opción de la base imponible común. En opinión de la Comisión no parece razonable la opción de que el grupo o empresa absorbente que no aplica la base imponible común imponga de inmediato su sistema.
- Las empresas que hayan optado por la base imponible común quedarán sujetas al impuesto sobre sociedades en base a su renta mundial, mientras que las empresas no residentes

pero que hayan optado por la base imponible común a través de sus establecimientos permanentes, quedarán sujetos al impuesto sobre sociedades en base a las rentas atribuibles a sus establecimientos permanentes en la UE. Se prevé que la Directiva ofrezca la definición del establecimiento permanente en base al modelo seguido por la OCDE. No obstante, tampoco se descarta que a través de la comitología, se elaboren definiciones más detalladas.

En general, y aun reconociendo el gran esfuerzo llevado a cabo por la Comisión para diseñar los elementos fundamentales de un esquema técnico de la base imponible común consolidada, los Estados miembros entienden que no es lo suficientemente detallada en algunas cuestiones.

Por otra parte, en principio, los Estados miembros parecen apoyar la filosofía de la Comisión Europea a favor de la simplicidad, a pesar de que la complejidad del tema lo dificulte. No parece haber demasiado consenso con respecto a la idea de que las sociedades basen la compatibilidad en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) de carácter nacional. Dado que las normas de contabilidad no estén armonizadas, la Directiva debería ser lo más detallada posible y ofrecer una batería de principios básicos para los casos en los que existan dudas, con objeto de evitar que las sociedades acudan a las normas nacionales de contabilidad.

Que la Comisión acuda a la Comitología para elaborar normas de implementación, parece ser el escollo más importante a superar para los Estados miembros. Para rechazarlo, algunos Estados miembros alegan que sus sistemas constitucionales exigen que la legislación fiscal sea sometida a aprobación del parlamento. Otros cuestionan las implicaciones

de la aprobación de las normas por mayoría cualificada en el seno de los Comités, cuando la fiscalidad es un área que en la que cualquier propuesta según el Tratado, debe ser aprobada por unanimidad de los Estados miembros en el Consejo. Por todas estas razones, la Comisión se muestra de acuerdo con los Estados miembros en profundizar más en torno al análisis de la conveniencia de la aplicación del procedimiento de Comitología, aunque recuerda que se limitará al debate técnico, puesto que el análisis de oportunidad política del uso del procedimiento de la Comitología en un tema como este deberá tener lugar en el Consejo.

En relación a la renta imponible de las sociedades individuales, la propuesta de la Comisión recopila los principales elementos debatidos en el subgrupo sobre el tema:

- La base imponible consistirá en la diferencia entre la renta sujeta a impuesto (restando la renta exenta del impuesto) y los gastos deducibles y otros elementos deducibles. En aras a la claridad, la renta y los gastos deducibles se calcularán excluyendo el IVA.
- La base imponible será calculada sobre una base anual.
- La renta será calculada en términos generales, incluyendo todo tipo de renta, monetaria o no, incluyendo los resultados de explotación, dividendos, intereses, cánones, subvenciones y ayudas, etc.
- Los gastos deducibles serán aquellos incurridos por el contribuyente y que se inscriben en las actividades de producción, conservación o mantenimiento de rentas, incluyendo aquí los gastos de investigación y desarrollo.

- La Comisión sugiere que la definición de los gastos deducibles vaya acompañada de una lista (en forma de anexo) de gastos no deducibles, entre los que figurarían entre otros: redistribución de beneficios, reembolso de fondos propios o préstamos, el 50% de los costes de recepción y representación, etc.
- Los gastos de personal serían tratados como gastos de explotación, mientras que el Estado miembro, cuando lo considere necesario, deberá someterlo al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- En relación a los gastos incurridos para las necesidades de explotación, estos comprenderán los gastos en activos materiales e inmateriales, los activos financieros y los derechos adquiridos por el contribuyente a título oneroso que pueden valorizarse independientemente y que se inscriben en el marco de actividades de producción, conservación o mantenimiento de las rentas en un periodo superior a 12 meses.

En este apartado, el mayor debate giró en torno a la *relación de la base imponible y las normas de contabilidad financiera*.

La Comisión considera que la mayoría de las empresas realizarán el cálculo de la base imponible en función de la contabilidad financiera basada en los principios de contabilidad generalmente aceptados en su Estado, o en las Normas Internacionales de Información Financiera si tienen por costumbre usarlas. Estas cuentas serían después ajustadas (a través de lo que la Comisión ha denominado "puente" o "pasarela") con objeto de cumplir con los requisitos de la Directiva y calcular una base común. La base imponible común consolidada no definirá todos los puentes o pasarelas a las normas de con-

tabilidad nacionales, sino el resultado final, es decir, la base imponible.

Algunos Estados miembros resaltaron que este mecanismo propuesto por la Comisión se contradice los objetivos de simplificación y reducción de costes de conformidad que la base imponible común consolidada persigue.

La Comisión defiende su propuesta alegando que la coexistencia de 27 diferentes pasarelas (una por Estado miembro) no parece especialmente problemática para las empresas, tal y como se ha demostrado en los debates que se han mantenido con el mundo empresarial en el seno de este Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada.

La Comisión entiende que diseñar una pasarela en términos de "balance de la situación fiscal" dependerá de las técnicas legislativas pero que al final siempre dará como resultado la misma base imponible. Independientemente de que se defina la base en función de la comparación de los balances de situación de apertura y de cierre, o del balance de situación fiscal, lo más probable es que el punto de partida en ambos casos sean las cuentas financieras calculadas en base a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Estado.

En lo que respecta a la *amortización*, la Comisión presentó una propuesta de compromiso, sistema bajo el cual los activos a largo plazo, como los edificios, deberían ser amortizados de forma individualizados, mientras que los de corto y medio plazo podrían amortizarse de forma agregada ("pooling")

En general, la base amortizable comprendería los costes de adquisición, construcción y mejora de un inmovilizado, adquiridos para las necesidades

de explotación. Los costes adicionales, como los honorarios, el transporte y similares también estarían incluidos.

En el caso de la amortización de los activos en forma individualizada, la Comisión propone que para que un activo sea considerado de largo plazo, su vida útil se prolongue hasta los 25 años o más. En general, dicho plazo ha sido considerado excesivo y hubo propuestas para rebajarlo, por ejemplo a 10 años, por ser el periodo medio que necesitaría un activo amortizado de forma agregada. Asimismo, para la amortización de activos de forma individualizada, la Comisión propone que los costes de adquisición o construcción rebasen los 5 millones de euros. Algunos recalcaron que este umbral puede ser problemático para las empresas que amortizan activos muy caros con una vida útil muy corta.

La amortización de forma agregada es generalmente aceptada por los Estados miembros. Algunos recalcan que será difícil encontrar un tipo satisfactorio para todos, puesto que en el pool o grupo se incluyen activos muy diferentes, a menudo con una vida útil muy prolongada. Por una parte, un experto nacional consideró que dado que el método de amortización agregada se aleja de los métodos de contabilidad, la preparación del balance de la situación fiscal podría resultar complicada y no se alienaría con el objetivo de simplificación que subyace en el sistema de la base imponible común consolidada. Por otra parte, un Estado miembro con experiencia en la aplicación del sistema de amortización agregada subrayó las dificultades que se podrían derivar en la división del pool o grupo entre dos empresas en el caso de que haya una separación debido a un proceso de reorganización.

Finalmente, dado que en la amortización agregada se produce de manera automática la desgra-

vación fiscal a la reinversión, puede ocurrir que haya una diferencia de trato de las empresas de un Estado miembro dependiendo de si se acogen a la base imponible común consolidada o al sistema fiscal "normal" del Estado miembro. En este punto, la Comisión recordó que la elección que realice la empresa a favor de la base imponible común consolidada conlleva una serie de consecuencias, tanto positivas como negativas, pero que no por ello las diferencias con respecto al sistema del Estado miembro deben ser consideradas necesariamente discriminatorias.

La consolidación es otro de los temas abordados por el documento de trabajo de la Comisión. Así, el documento destaca algunos de los principales beneficios de la base imponible común que derivarían de la consolidación fiscal. La consolidación fiscal sería obligatoria para todas las sociedades que opten por la base imponible común consolidada cuando tengan sociedades participadas que califiquen para ello (al menos un 75% de los derechos de voto, mantenidos directa o indirectamente) o un establecimiento permanente en otro Estado miembro. Para calcular el nivel de participación indirecta, se multiplicará cada porcentaje de tenencia.

La consolidación se aplicaría a toda la base imponible de todos los contribuyentes de un grupo, incluyendo a la matriz residente en la UE y sus participadas residentes en la UE (incluyendo los establecimientos permanentes), independientemente de que la matriz residente en la UE esté controlada por otra matriz de fuera de la UE. También aplicaría a un conjunto de sociedades residentes en la UE bajo el control de una matriz de fuera de la UE. Además, la consolidación fiscal aplicaría a los establecimientos permanentes (o a un establecimiento permanente y una sociedad participada) de una sociedad o grupo de fuera de la UE establecidos en dos Estados Miembros.

Parece que los Estados miembros están preocupados por el hecho de que la pertenencia a un grupo dependa exclusivamente de los *derechos de voto*. Consideran algunos, que esto podría dar lugar a oportunidades para la evasión fiscal de los contribuyentes. Se propusieron otros criterios alternativos, como los derechos económicos (por ejemplo, las participaciones en la empresa).

Se criticaron *las definiciones de "opción" y "consolidación"* (un umbral menor de 50% para la aplicación obligatoria de las normas de la base imponible común consolidada para empresas controladas pertenecientes a un grupo que opta por la base imponible común consolidada, así como un umbral mayor de 75% para la consolidación). La Comisión es consciente de la complejidad del sistema pero recordó las discusiones que se han venido desarrollando en el subgrupo sobre la materia. Se consideró oportuna en su momento, la aplicación del principio de universalidad, es decir, aplicar la base imponible común consolidada a todas las empresas o a ninguna (all-in, all-out), para evitar el uso abusivo del sistema. No obstante, algunos expertos nacionales recordaron que para luchar contra los abusos, sino como un incentivo, y aplicando un umbral tan elevado daría lugar a un acceso restringido al sistema.

Algunos expertos nacionales consideraron que la división del ejercicio fiscal en dos partes para acoger a las empresas que pasan a formar parte del grupo puede resultar contraproducente de cara a la simplicidad.

En relación al *tratamiento de las pérdidas trasladadas de ejercicios anteriores* (por ejemplo, cuando la empresa aún participa en la base imponible común consolidada), el documento de trabajo considera que estas pérdidas deben cercarse lo más posible. Puede ocurrir que una empresa no obtenga

suficientes beneficios para compensar las pérdidas trasladadas de ejercicios anteriores y que las mencionadas pérdidas no puedan ser trasladadas a futuros ejercicios debido a que las normas nacionales permiten hacerlo solo de manera puntual, caso que podría acarrear problemas legales. A este respecto, la Comisión considera que esta situación de potencial discriminación ya ocurre en algunas legislaciones nacionales. En este punto, volvió a incidir en el carácter opcional del sistema de la base imponible común consolidada y recordó que la elección que realice la empresa conlleva una serie de consecuencias, tanto positivas como negativas, no necesariamente discriminatorias.

En relación a la [renta extranjera y la exención de algunas participaciones](#), en su documento de trabajo la Comisión ha tomado en consideración los acuerdos actualmente vigentes con los terceros países. Las normas sobre las rentas extranjeras que se incluirían en la futura Directiva deberían de asegurar un adecuado nivel de protección de la base imponible, limitando los riesgos de conflicto con los acuerdos bilaterales en vigor. Incluso se prevé permitir en casos concretos que los Estados miembros dejen en suspenso la aplicación de la Directiva, con objeto de respetar las obligaciones previstas en los acuerdos.

La renta extranjera será incluida en la base imponible común consolidada en base al principio de imposición de renta mundial, aunque una parte de la misma quede exenta.

En concreto, se considerarán los siguientes ingresos:

- renta proveniente de establecimientos permanentes
- renta proveniente de acciones importantes

- renta proveniente de acciones en cartera
- otra renta "pasiva": cánones, patentes, intereses, etc.

Por otra parte, es importante la distinción entre la renta extranjera proveniente de terceros países o y la renta extranjera proveniente de la UE. Cuando se trata de renta extranjera proveniente de terceros países quedarán exentos de la base imponible común consolidada, la renta proveniente de acciones importantes y la renta proveniente de establecimientos permanentes. Los otros tipos de renta serán gravados. En cuanto a la renta extranjera proveniente de la UE, si la renta se deriva de un establecimiento permanente, ésta siempre será consolidada con la base imponible del grupo o la empresa individual. Por su parte, la renta proveniente de acciones importantes se consolidaría si se cumplieran las condiciones de participación (75% de los derechos de voto). En caso contrario, seguirían el tratamiento aplicable a la renta extranjera proveniente de un país tercero. En relación a la renta proveniente de acciones en cartera sería tratada como renta extranjera de un país tercero, al igual que la otra renta pasiva, salvo que se cumplieran las condiciones para la consolidación.

La Comisión aclaró que la aplicación de los Convenios de Doble Imposición prevalece sobre las normas de la base imponible común consolidada. En general, parece existir preocupación entre los Estados miembros sobre los posibles conflictos que surgirían entre la aplicación de los Convenios de Doble Imposición y las normas relativas a la base imponible común consolidada.

En vista de las dudas de los Estados miembros, la Comisión ha solicitado comentarios escritos a los expertos nacionales, fundamentalmente en relación a las medidas anti-abusivas que el sistema debería in-

cluir en aras a evitar un uso interesado de la base imponible común consolidada, así como el tratamiento de la renta proveniente de acciones en cartera.

## II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### II.1. TIPOS REDUCIDOS

#### INTRODUCCIÓN

El 5 de julio de 2007, la Comisión presentó una nueva Comunicación sobre los tipos reducidos de IVA<sup>4</sup>.

Este documento de la Comisión retoma la cuestión de la situación de los tipos reducidos del IVA en la Unión Europea, tras la Directiva aprobada en febrero de 2006, Directiva 2006/18/CE<sup>5</sup>. Esta Directiva prorrogó por tercera vez, y hasta finales de 2010 los tipos reducidos a los servicios de gran intensidad de mano de obra, a título experimental. Asimismo, permitió que se aplicara el tipo reducido a los servicios de calefacción urbana, siguiendo el mismo procedimiento empleado que para el gas natural y la electricidad. Sin embargo, no se logró un acuerdo en torno a todas las reformas ideadas por la Comisión, quedando apartada la racionalización de la estructura de los tipos reducidos, así como la opción de aplicar los tipos reducidos al sector de la vivienda y de la restauración.

La actual Comunicación de la Comisión, cumple el mandato dado por el Consejo en la mencionada

<sup>4)</sup> COM (2007) 380, de 5.7.2007, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre los tipos del IVA distintos al tipo normal.

<sup>5)</sup> Directiva 2006/18/CE del Consejo de 14 de febrero de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido. DO L nº 51, de 22.02.2006, Pág. 12.  
[http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ/site/es/oj/2006/l\\_051/l\\_05120060222es00120013.pdf](http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ/site/es/oj/2006/l_051/l_05120060222es00120013.pdf)

Directiva, de presentar un informe de evaluación sobre las repercusiones de los tipos reducidos aplicados a los servicios suministrados localmente (incluidos los servicios de restauración) y fundamentalmente, su relación con la creación de empleo, el crecimiento económico y el buen funcionamiento del mercado interior.

Recordemos que la estructura actual del IVA fue adoptada en 1992, con el objeto de eliminar los controles fronterizos y de crear un mercado interior.

En base a este sistema, los Estados miembros aplican un tipo único normal (mínimo 15%). Además de este, pueden aplicar uno o dos tipos reducidos, nunca inferiores a 5% y únicamente cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de algunas categorías de servicios. Esta estructura básica se convierte en compleja debido a las exenciones temporales diferentes concedidas por el Consejo a los Estados miembros al margen del sistema general.

Para cumplir con el mandato encomendado, la Comisión encargó el estudio a un grupo de reflexión externo. Las conclusiones del mencionado informe de evaluación, así como los puntos para el debate y posibles estrategias para el futuro en el ámbito de los tipos reducidos, se resumen en las siguientes líneas.

#### **CONCLUSIONES PRINCIPALES DEL INFORME DE EVALUACIÓN**

- El tipo único de IVA es la mejor opción estratégica desde el punto de vista económico. Aplicar tipos más uniformes implica que (i) los costes de cumplimiento serán más bajos para las empresas y las administraciones fiscales y (ii) permitirá reducir las distorsiones del mercado interior.

- Los tipos reducidos de IVA aportan ventajas a grupos específicos. Concretamente, los servicios suministrados localmente (y la restauración), son ámbitos en los que un tipo reducido del IVA puede ser beneficioso. Las ventajas de ese tipo reducido sobre los mencionados sectores son mayores en los Estados miembros en los cuales el impuesto sobre renta marginal y los tipos del IVA son más elevados. Del estudio se deriva igualmente que la aplicación de tipos de IVA diferentes en los servicios suministrados localmente no inciden en el funcionamiento del mercado interior. No obstante, no es tan clara la situación en relación a los servicios de restaurantes y hoteles, pues además de dirigirse al consumo nacional, pueden afectar al turismo entre Estados miembros.
- La aplicación de tipos reducidos de IVA en los sectores en los que se empleen a un gran número de trabajadores no cualificados o poco cualificados reporta beneficios permanentes al empleo, a pesar de que las ventajas globales son poco transcedentes. En este sentido, es un dato importante que los sectores afectados representan una pequeña parte del empleo poco cualificado.
- En relación al argumento recurrente de que los tipos reducidos de IVA mejoran la equidad, el estudio considera que para mejorar la distribución de la renta en un Estado miembro, los tipos reducidos del IVA solamente son eficaces cuando los gastos de consumo en bienes/servicios sujetos a un tipo reducido (en relación con el total de los gastos de consumo) difieren mucho entre los grupos con ingresos bajos y elevados y la diferencia se mantiene estable en el tiempo. Por ello, los tipos reducidos son menos eficaces en aque-

Ilos países en los que ya existe una gran igualdad entre las rentas.

- El estudio subraya que los tipos reducidos generan importantes costes de cumplimiento para las empresas y las autoridades fiscales, dado que a menudo se producen casos dudosos.
- En opinión de los expertos que han elaborado el informe, otras actividades o instrumentos, tales como las subvenciones directas, consiguen los mismos objetivos que los tipos reducidos del IVA, pero con un coste menor. No obstante, en comparación con los tipos reducidos, estas medidas alternativas pueden ser menos seguras como solución permanente.
- La recomendación del informe es que los Estados miembros analicen con detenimiento todas las opciones para fomentar el consumo de bienes o servicios específicos, dado que a menudo otras herramientas, en comparación con los tipos reducidos, son más onerosas para los presupuestos públicos.

De todo ello la Comisión concluye que los tipos reducidos de IVA, pueden resultar prácticos para los servicios localmente suministrados, si están debidamente orientados y cumplen determinadas condiciones de mercado. Las repercusiones en el empleo son limitadas. En relación a los servicios de restauración, se recuerda la prudencia necesaria para así valorar el efecto que en algunas ocasiones se puede producir sobre el sector turismo.

#### **EL FUTURO Y LA ORIENTACIÓN EN EL DEBATE POLÍTICO**

Con las conclusiones extraídas del estudio de

evaluación independiente, la Comisión trata de convertir los resultados en reflexiones operativas que puedan animar el debate político entre los Estados miembros.

Su posición es favorable a la aplicación de un tipo único a todos los bienes y servicios como solución desde el punto de vista económico, pero a su vez es consciente que debido a consideraciones estratégicas, no es posible aplicar este enfoque tan sencillo.

Las reflexiones de la Comisión giran en torno a los siguientes temas:

1. Aunque los tipos reducidos puedan ser elementos de distorsión desde el punto de vista económico y de la competencia, la realidad es que todos los Estados miembros las aplican, por razones diversas. La legislación comunitaria actual no presenta un enfoque estructurado y lógico de los tipos reducidos y se ha limitado a reflejar la situación existente en los Estados miembros en los años noventa. Ello significa que también los Estados miembros deberán repasar las motivaciones que fundamentan la aplicación de los tipos reducidos en cada caso. En el ámbito comunitario, la reflexión acerca de los tipos reducidos deberá girar en torno a tres ejes: (i) la contribución a la Estrategia de Lisboa; (ii) los imperativos del mercado interior; (iii) el grado de flexibilidad que podrá ser permitido a los Estados miembros.
2. El IVA nunca ha sido un impuesto del todo armonizado a pesar de que se aplique a las entregas de bienes y la prestación de servicios en el mercado interior. Cuando se acordó la armonización del IVA en 1992, ésta se fundamentó en el principio de evitar el falsea-

miento de la competencia al crear el mercado interior, así como sobre la base de la opinión de que una mayor armonización era indispensable para establecer el régimen "definitivo" del IVA basado en la imposición en origen.

Dado que la instauración del régimen "definitivo" está siendo más complejo de lo previsto y no se prevé solución a medio ni largo plazo, la Comisión se ha centrado en otras prioridades, tales como modificar la norma sobre el lugar de prestación de los servicios, para situarlo en el Estado miembro de consumo, a fin de evitar los efectos económicos de las diferencias de tipos de IVA.

Por todo ello, no parece necesario el mismo nivel de armonización que el propuesto en 1992, posibilitando una mayor flexibilidad en base al principio de subsidiariedad, siempre que no existan riesgos de distorsión y de costes de cumplimiento desproporcionados.

Existe un margen para conceder una mayor autonomía a los Estados miembros en la determinación de los tipos reducidos para servicios locales que no pueden prestarse a distancia, mientras que el margen de autonomía es reducido en los servicios y bienes que se pueden prestar a distancia.

3. El pleno desarrollo del mercado interior significaría que puedan circular y puedan intercambiarse los bienes y servicios en la UE sin que se falsee la competencia ni se generen costes que puedan complicar el acceso al mercado interior. El falseamiento de la competencia puede producirse a nivel de las empresas y a nivel de los Estados miembros. Los servicios prestados localmente parecen tener un impacto transfronterizo escaso o nulo, mientras que los servicios de hostelería y restauración parecen situarse en el límite. A pe-

sar de que las diferencias en los tipos podrían alterar la capacidad de generar ingresos de los Estados miembros, un grado de diferencia en los tipos es tolerado. En este sentido, siguiendo esa pauta, el Consejo de Ministros ha aceptado hasta ahora diferencias en el tipo normal y en el tipo reducido.

La Unión Europea, por lo tanto, a través de la no regulación de los tipos reducidos, expone a los Estados miembros al riesgo de falseamiento de la competencia. Siendo una opción, es un hecho que actualmente la mayoría de los Estados miembros aplican tipos reducidos.

Por todo ello, aunque la diferencia de tipos puede causar distorsiones en la competencia, algunas de ellas pueden ser consideradas compatibles con el mercado interior. Debe llevarse a cabo un análisis caso por caso, dado que las actividades de carácter más local plantearían menos problemas.

4. Para las empresas, la falta de armonización tiene un precio: es un hecho comprobado que cuanto mayor sea el número de tipos de IVA que aplica una empresa, mayores serán los costes de gestión para la misma. En algunos casos, la importancia de estos costes puede provocar la renuncia de la empresa a operar en otros Estados miembros, produciéndose un efecto negativo en la consecución de los objetivos de la Estrategia de Lisboa, a favor del crecimiento, la competitividad y el empleo. Si se produce una tendencia hacia una mayor flexibilidad a la hora de aplicar los tipos reducidos de IVA, esta debe de ir acompañada de una simplificación de las normas aplicables, que permitan una mayor transparencia y la disminución de los costes de cumplimiento. En este sentido, la Comisión subraya en su documento, la favorable

acogida de la idea de "ventanilla única" para las gestiones relativas al IVA, pero se lamenta de que no haya sido aún aprobada por el Consejo.

En opinión de la Comisión, de estas reflexiones se extrae la idea principal que debe guiar el futuro debate: De una parte, y a pesar de que la estructura uniforme de tipos cuenta con un sólido fundamento económico, existen otros factores económicos reales y válidos a favor de los tipos reducidos de IVA. De otra parte, en el contexto actual parece imposible eliminar los tipos reducidos aunque es claro que no son la mejor manera de afrontar el carácter regresivo del IVA. Un equilibrio entre los razonamientos político y económico es necesario.

Los objetivos que debería tener en cuenta el sistema futuro serían fundamentalmente los siguientes:

- Igualdad de trato entre Estados miembros, poniendo fin a exenciones específicas para cada país.
- Respetar la voluntad política de algunos Estados miembros a favor de tipos muy reducidos, incluso nulos (para fines sociales).
- Reconocer las dificultades para transferir un producto de una categoría a otra (debido a la gran diferencia existente a menudo entre el tipo normal y el reducido).
- Diseñar una lógica clara para aplicar el tipo reducido.
- Alcanzar un mayor equilibrio entre la flexibilidad y la reducción de los costes de cumplimiento.

Tras este análisis del contexto actual y definir los objetivos que debe lograr el sistema del futuro, la

Comisión lanza la siguiente propuesta que tendría una estructura con tres tipos:

1. Establecer un tipo muy bajo (entre 0% y 5%) para bienes y servicios de primera necesidad. Habría un gran debate en torno al ámbito de aplicación, pero se debería limitar a las necesidades básicas del ciudadano y guiarse por criterios exclusivamente sociales (por ejemplo los productos alimenticios)
2. Utilizar un segundo tipo con otros fines (entre 10% y 12%), que no sean de necesidades básicas pero que deban recibir un trato preferente por otros motivos. Se incluirían en esta categoría: los servicios culturales y educativos, el transporte público, energía, medio ambiente, etc. Sería un tipo facultativo para los Estados miembros, con el objeto de proteger las opciones políticas de los mismos.
3. Es muy importante mantener la diferenciación entre las categorías de bienes y servicios a los que se pueden aplicar los diferentes tipos, para limitar los casos dudosos al máximo. Se prevé que el tipo reducido se aplique por categorías completas y no a parte de las mismas. Para compensar esto último, se prevé ampliar el número de categorías.

Tal y como se ha mencionado, la selección de las categorías que se desean incluir en un tipo u otro dependen de las opciones políticas de los Estados miembros (sectores como la vivienda, restauración, ropa infantil, etc). Asimismo, según la Comisión, la diferenciación de tipos en algunas categorías (por ejemplo, libros) pueden influir directamente en el mercado interior. Es por ello, que merece reflexionar sobre el carácter optativo de los tipos reducidos en aquellas categorías, incluso la opción de que los tipos reducidos sean obligatorios.

Finalmente, es importante el debate acerca de la utilidad de los tipos reducidos de IVA para la promoción de determinados bienes o servicios.

En este sentido, son dos las cuestiones más importantes a debatir desde el punto de vista político:

- (i) Considerando el mayor potencial de distorsión que se deriva de unos tipos reducidos, estos tipos reducidos, ¿deberían ser obligatorios?
- (ii) La coherencia fiscal; ¿tiene sentido aplicar un tipo reducido a un consumo específico (como la electricidad por ejemplo) y a su vez promover su consumo moderado? y ¿es lógico aplicar un tipo reducido a un consumo que es gravado con un impuesto especial específico?

## CALENDARIO Y PRÓRROGA

Con esta Comunicación publicada en Julio de 2007, la Comisión pretendía dar inicio a un debate, recabando la opinión de las instituciones europeas para finales de 2007, y planteándose las propuestas legislativas a finales de 2008, con el fin de que fueran adoptadas por el Consejo a finales de 2010, antes de la expiración de las disposiciones que permiten a los Estados miembros aplicar tipos específicos a los servicios de gran intensidad de mano de obra.

Asimismo, cabe destacar que las numerosas exenciones concedidas a los Estados miembros (es decir, disposiciones transitorias, tales como, los tipos cero, tipos superreducidos/tipos intermedios, tipos "Parking"), serán válidos y aplicables hasta que entre en vigor el régimen definitivo (salvo para los Estados que accedieron a la Unión Europea en la última ampliación). Dado que en el contexto actual no existen visos de instaurar el mencionado régimen

definitivo, estas disposiciones transitorias seguirán en vigor hasta que el Consejo adopte una nueva Decisión por unanimidad.

Por todo ello, la Comisión considera oportuno prorrogar las exenciones que están a punto de expirar, hasta finales de 2010, fecha en la que expira la aplicación experimental de tipos reducidos de IVA a determinados servicios de gran intensidad de mano de obra y en la que se prevé que se adoptarían nuevas normas que sustituyan a las disposiciones transitorias.

En este contexto se sitúa la propuesta de la Comisión para una Directiva del Consejo que modifique la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a determinadas disposiciones temporales relativas a los tipos del impuesto sobre el valor añadido<sup>6</sup>. Concretamente, el proyecto legislativo propone que Chipre, Malta, Polonia, República Checa y Eslovenia pueda seguir aplicando una serie de tipos reducidos de IVA hasta 2010:

- Tipos reducidos en sectores que sin duda figurarán en el centro de los debates del Consejo, como la restauración o la vivienda. Ello afecta a la República Checa, Chipre, Polonia y Eslovenia.
- Tipo cero o superreducido para los medicamentos, los libros y los productos alimenticios. Ello afecta a Chipre, Malta y Polonia.

Esta propuesta de Directiva fue presentada por la Comisión también en julio de 2007, junto con el Informe de evaluación que da inicio al debate.

<sup>6)</sup> COM (2007) 381, de 05.07.2007, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a determinadas disposiciones temporales relativas a los tipos del impuesto sobre el valor añadido.  
[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2007/com2007\\_0381es01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2007/com2007_0381es01.pdf)

La propuesta de Directiva fue planteada por primera vez en la reunión del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas del 13 de Noviembre de 2007, con un infructuoso resultado, puesto que Alemania y Dinamarca se opusieron a la misma.

No obstante, en la sesión del Consejo de Economía y Finanzas de 4 de Diciembre de 2007 se logró un acuerdo unánime sobre la prórroga de estos tipos reducidos de IVA para Chipre, Malta, Polonia, República Checa y Eslovenia hasta 2010.

## II.2. MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE DEL IVA

El 7 de noviembre de 2007, la Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva del Consejo con el objeto de modificar algunas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido<sup>7</sup>.

La Directiva 2006/112/CE sobre el IVA es una refundición de la Sexta Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y la base imponible uniforme, que había sido modificada más de treinta veces desde su adopción en 1977. La Directiva 2006/112/CE codifica las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE a partir del 1 de enero de 2007 sin modificar la legislación en vigor en cuanto al fondo.

Por lo tanto, la Directiva de 2006 no pone en cuestión el hecho de que el régimen transitorio del IVA actualmente vigente sea sustituido por un régimen definitivo de imposición del comercio entre los Estados miembros, basado, en principio, en la imposición en el Estado miembro de origen de los bie-

<sup>7</sup> COM (2007) 677, de 07.11.2007, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.  
[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2007/com2007\\_0381en01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2007/com2007_0381en01.pdf)

nes entregados y de los servicios prestados.

Dado que actualmente no se producen las condiciones satisfactorias y a la espera de que se den para la adopción de ese régimen basado en el origen, el sistema de IVA transitorio mantiene sistemas fiscales diferentes, pero sin controles en las fronteras. El objetivo a largo plazo es disponer de un sistema común de IVA en el que el IVA sea facturado por el vendedor de los bienes, es decir, un sistema basado en el principio de origen.

El sistema transitorio es un sistema basado en el principio de origen para las ventas a los particulares, que pueden ir a realizar sus compras (impuesto incluido) en cualquier lugar de la Unión y llevarse los bienes de nuevo a casa sin tener que volver a pagar el IVA. No obstante, hay algunas excepciones a esta regla general (por ejemplo, la compra de nuevos medios de transporte y la venta a distancia). Para las transacciones entre sujetos pasivos, el sistema sigue basándose en el principio de destino.

La actual propuesta de modificación de la Directiva 2006/112/CE se fundamenta en la necesidad de llevar a cabo adaptaciones puntuales a la Directiva; modificaciones que no implican que se pongan en tela de juicio los grandes principios de la Directiva sobre el IVA, ni son lo suficientemente importantes para justificar una propuesta de Directiva autónoma.

Las adaptaciones se refieren a: (i) IVA aplicable al suministro de gas natural, electricidad, calor y/o frío, (ii) El tratamiento fiscal de las empresas comunes creadas en aplicación del artículo 171 del Tratado CE<sup>8</sup>, (iii) La toma en consideración de determi-

<sup>8</sup>) Artículo 171 del Tratado de la CE: La Comunidad podrá crear empresas comunes o cualquier otra estructura que se considere necesaria para la correcta ejecución de los programas de investigación, de desarrollo tecnológico y de demostración comunitarios.

nadas consecuencias de la ampliación de la Unión y (iv) las condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA soportado.

La propuesta de Directiva se basa en el artículo 93 del Tratado CE<sup>9</sup>, relativa a la armonización de disposiciones fiscales.

#### **EL IVA APPLICABLE AL GAS Y LA ELECTRICIDAD**

El régimen actual del IVA relativo al gas y la electricidad es regulado por la Directiva 2003/92/CE<sup>10</sup>. Con el tiempo, se ha puesto de manifiesto que el ámbito de aplicación de la Directiva es muy restringido, que no se corresponde con la realidad económica, fundamentalmente en lo que se refiere al lugar de imposición del IVA por la entrega de gas natural y la exención de aplicación del IVA en las importaciones de gas natural. Asimismo, es conveniente emplear para el calor y el frío las mismas normas que se aplican para el gas natural y la electricidad.

Cabe subrayar que el régimen especial para las entregas e importaciones de gas natural y electricidad sólo es aplicable en el área de gas natural, a las entregas e importaciones que se realizan a través del sistema de distribución, excluyendo las que se realicen a través de los gasoductos de la red de transporte. Además, el gas entregado e importado

a través de buques de transporte de gas natural, al ser regasificado a su llegada al puerto es redistribuido por los gaseoductos de la red de transporte. Por todo ello, la propuesta considera que el ámbito de aplicación de la Directiva debe ser modificado para incluir en el régimen especial del IVA, las entregas e importaciones realizadas por todo tipo de gasoductos.

También la Directiva debe adaptarse a la entrada en servicio de las primeras redes transfronterizas de calor o frío, a las que parece que acucian los mismos problemas relativos a las entregas e importaciones que a los de gas natural y electricidad. Por esta razón, el régimen aplicable a las entregas de gas natural y electricidad también será aplicado a las redes de calor y/o frío.

En lo referente al lugar de imposición del IVA por las prestaciones de servicios, la Directiva en su redacción actual (en el artículo 56) solo prevé la aplicación de un dispositivo de autoliquidación del impuesto a la provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural y electricidad. No obstante, la propuesta de modificación de la Directiva pretende ampliar el mecanismo de autoliquidación a todas las prestaciones de servicios relacionadas con las redes de electricidad, gas natural, calor y/o frío. Además se pretende aplicar la autoliquidación más allá de las actividades relativas al acceso de redes de distribución.

En base al artículo 102, la Directiva condiciona la posibilidad de aplicar un tipo impositivo reducido en estos ámbitos (gas natural, electricidad y calefacción urbana) siempre que no exista riesgo alguno de distorsionar la competencia. Sin embargo, hoy en día, y sobre todo desde la adopción de la Directiva 2002/93/CE sobre la prórroga de la autoridad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido del IVA sobre determinados servicios de

<sup>9</sup>) Artículo 93 del Tratado de la CE: El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14.

<sup>10</sup>) Directiva 2003/92/CE, de 7 de Octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo referente a las normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad. DOUE, L nº 260, de 11.10.2003.  
[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2003/l\\_260/l\\_26020031011es00080009.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2003/l_260/l_26020031011es00080009.pdf)

gran intensidad de mano de obra<sup>11</sup>. Los artículos 38 y 39 de la Directiva de 2002 establecen criterios para garantizar que el IVA será percibido en el lugar en el que el gas natural suministrado por el sistema de distribución de gas natural y la electricidad sea consumido por el adquiriente. Estas normas son suficientes para evitar el falseamiento de la competencia, dado que toman en consideración la singularidad de este tipo de transporte. En base al funcionamiento de la Directiva 2002/93/CE, la presente propuesta de Directiva pretende ampliar la aplicación de estas normas al suministro de calor o frío a través de las redes de distribución. Con idea de mantener el acceso a la información para todos, se propone llevar a cabo la consulta previa al Comité del IVA cuando un Estado miembro desee introducir un tipo reducido al suministro de gas natural, electricidad o calefacción urbana.

#### **EL IVA APPLICABLE A LAS EMPRESAS COMUNES**

Con objeto de promover la investigación y el desarrollo, el artículo 171 del Tratado CE posibilita que la Comunidad pueda crear empresas comunes o cualquier otra estructura que se considere necesaria para la correcta ejecución de los programas de investigación, de desarrollo tecnológico y de demostración comunitarios.

Las empresas creadas a nivel comunitario para alcanzar objetivos comunitarios en el área de investigación, disponen de una forma específica de financiación, mediante fondos comunes que dan lugar a que el IVA soportado en las compras (que generalmente no dan lugar a derecho a deducción) au-

menten indebidamente el presupuesto nacional de algunos Estados miembros. Si las empresas han sido creadas por la Comunidad, tienen personalidad jurídica y reciben subvenciones a cargo del presupuesto comunitario, un trato similar al de los organismos internacionales podría ser la solución.

Es por ello, que la propuesta de Directiva propone que se aplique para este tipo de empresas comunes la exención para los organismos internacionales prevista en el artículo 151.1. a) del Tratado CE.

El artículo 151.1.a) exige para que un organismo internacional se pueda beneficiar de la exención, que éste haya sido creado por al menos dos Estados reconocidos por la UE o una organización internacional existente en el marco de objetivos legítimos perseguidos conjuntamente y que no sea de carácter esencialmente económico.

A pesar de que las empresas comunes no pueden considerarse organismos internacionales en el sentido de lo descrito en el artículo 151, sí se responsabilizan de aplicar políticas comunitarias.

La propuesta de Directiva considera que para evitar el efecto de la imposición de las compras efectuadas por las empresas comunes (sus actividades generalmente no están gravadas con el IVA y el IVA soportado no genera derecho a deducción), es necesario conceder un tratamiento análogo al de los organismos internacionales. Para llevar a cabo la mencionada equiparación, se incluirá un nuevo artículo 151 bis.

#### **LAS CONDICIONES PARA EJERCER EL DERECHO A DEDUCIR EL IVA SOPORTADO**

Un principio básico actualmente en vigor es que el sujeto pasivo solo pueda deducir el IVA soportado cuando los bienes y servicios se utilicen a los fi-

<sup>11</sup>) Directiva 2002/93/CE del Consejo, de 3 de diciembre de 2002, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con el fin de prorrogar la facultad para autorizar a los Estados miembros a que apliquen un tipo reducido del IVA sobre determinados servicios de gran intensidad de mano de obra. DOUE, L nº 331, de 7.12.2007.

nes de sus operaciones con derecho a deducción. Asimismo, el Tribunal de Justicia Europeo decidió que un sujeto pasivo tiene derecho a incluir o no (total o parcialmente) los bienes de uso mixto en los activos de su actividad económica. En principio, la inclusión total o parcial debería producir el mismo resultado; no obstante, se observa que la inclusión total de bienes de uso mixto en el patrimonio de la empresa suele ser más ventajosa, dado que el uso no profesional reduce la carga fiscal, que aumentará en proporción al uso con fines no profesionales.

Estas situaciones se producen sobre todo con los bienes inmuebles, con elevado coste de adquisición y que a menudo son empleados simultáneamente para uso profesional y no profesional, tomándose en consideración además, que la vida económica de un bien inmueble es mucho más larga que la de otros bienes usados con fines profesionales.

Por estas razones, la propuesta de Directiva considera necesario adaptar la deducción del IVA relativo a bienes inmuebles para que el ejercicio inicial del derecho a deducir el IVA soportado refleje de manera rigurosa el principio básico actualmente en vigor de que el sujeto pasivo solo pueda deducir el IVA soportado cuando los bienes sean utilizados para las operaciones con derecho a deducción.

La propuesta de Directiva afectará no solo a la adquisición de bienes inmuebles, sino también a las actividades de prestación de servicios como la construcción, la renovación y transformación sustancial, puesto que en el plano económico pueden resultar equiparables a la adquisición de un bien inmueble. No obstante, se excluirán del ámbito de aplicación, las simples reparaciones o trabajos de mejora.

La disposición de la nueva Directiva regulará que en las situaciones anteriormente mencionadas,

la deducción del IVA soportado se limite a los sujetos en los que haya utilización efectiva para operaciones que causen derecho a deducción en el momento en el que el impuesto es devengable. En el caso de uso mixto, no será posible deducir inmediatamente todo el IVA soportado.

Tomando en consideración estos límites de la deducción para el sujeto pasivo, la propuesta de Directiva prevé establecer un sistema de rectificación que tenga en cuenta las modificaciones entre el uso profesional y no profesional de los bienes inmuebles en cuestión durante un periodo de tiempo equivalente al de la regularización vigente para los bienes de inversión inmobiliaria. Además de instaurar un sistema de rectificación, este nuevo planteamiento sustituiría la imposición del uso no profesional (artículo 26 de la Directiva del IVA) durante el periodo de rectificación.

La propuesta fue presentada por la Comisión el 7 de Noviembre de 2007 al Parlamento Europeo y al Consejo. No se espera que la propuesta sea objeto de un intenso debate en el Consejo para su aprobación puesto que contiene fundamentalmente ajustes de naturaleza técnica. Aun no ha sido incluido en ningún orden del día del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión (Ecofin).

### **II.3. CONSULTA: INTRODUCCIÓN DE UN MECANISMO DE AUTOLIQUIDACIÓN GENERALIZADO EN EL IVA**

El 15 de Agosto de 2007, la Comisión abrió un periodo de consulta sobre la posible introducción de un mecanismo de autoliquidación generalizado de carácter opcional para el IVA y su potencial impacto en las empresas.

Luchar contra el fraude del IVA, y sobre todo contra el fraude "carrusel" es una prioridad para los

Estados miembros, por ser un tipo de fraude que implica a pocas personas pero mueve grandes montantes. No obstante, existen otra serie de fraudes como la economía sumergida, las deducciones fraudulentas/falsas o reducción de los suministros declarados, que contribuyen a causar pérdidas en las facturas del IVA.

En este sentido, el 31 de mayo de 2006 la Comisión publicó una Comunicación relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal<sup>12</sup>.

A raíz de la mencionada Comunicación, en el grupo de expertos nacionales sobre el tema IVA y en los encuentros entre Ministros de los Estados miembros en los Consejos de Asuntos Económicos y Financieros, se está desarrollando un debate para abordar las medidas más adecuadas para luchar contra el fraude del IVA.

En la reunión del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de 5 de Junio de 2007, los Ministros instaron a la Comisión a acelerar el ritmo del trabajo sustancial. Además de la elaboración de medidas convencionales, el Consejo planteó incluso la posibilidad de modificar las bases del actual sistema de funcionamiento del IVA, invitando para ello a la Comisión a que analizara los efectos que las

<sup>12)</sup> COM (2006) 254, 31.05.2006. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006\\_0254es01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006_0254es01.pdf)

<sup>13)</sup> Concretamente, la Comisión presentó una Comunicación con los resultados del seguimiento el 23.11.2007. COM (2007) 758, Comunicación de la Comisión, al Consejo sobre determinados elementos clave para contribuir a establecer la estrategia para la lucha contra el fraude del IVA en la Unión Europea. (Se tratará en el Informe de Fiscalidad en la Unión Europea 1/2008). [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/COM\(2007\)758\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM(2007)758_en.pdf)

diferentes opciones causarían sobre el mercado interior. La Comisión se comprometió a presentar al Consejo los resultados de sus investigaciones a finales del año 2007<sup>13</sup>.

La Comisión se muestra dispuesta a presentar propuestas que modifiquen el actual sistema del IVA que contribuyan a la disminución o eliminación del fraude del IVA. El punto clave y de partida, en su opinión, es reconocer el hecho de que el "operador carrusel" u operador desaparecido aprovecha el punto más débil del actual sistema de IVA: la exención de los suministros intracomunitarios.

Muchos Estados miembros opinan que una opción para afrontar este problema, consistiría en la aplicación de un mecanismo de autoliquidación generalizado, que implica trasladar la responsabilidad del pago del impuesto del proveedor al cliente, en el caso de las operaciones comerciales internas que alcancen un valor determinado. La Comisión ha señalado que deben considerarse cuidadosamente(i) las consecuencias hipotéticas de un mecanismo de autoliquidación generalizado de carácter opcional, particularmente los costes adicionales para los contribuyentes y (ii) en qué medida el mecanismo impediría a los operadores llevar a cabo actividades transfronterizas.

Para orientar la consulta, la Comisión solicitó a una empresa la investigación de las posibles consecuencias de la introducción de un mecanismo de autoliquidación generalizado<sup>14</sup>. Concretamente, se ha analizado el posible impacto en los siguientes extremos:

- En los costes administrativos

<sup>14)</sup> El estudio ha sido elaborado por PriceWaterhouseCoopers, bajo el título "— , disponible en la siguiente página web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209\\_study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf)

- En los flujos de tesorería
- En la competitividad de la empresa y en el mercado único
- En otras áreas.

El estudio evalúa el impacto de dos posibles modelos de mecanismo de autoliquidación generalizado. Existen una serie de elementos comunes en ambos, como que serán aplicados a facturas que superen un montante concreto (5000 euros, como cifra indicativa), trasladando la carga del pago del IVA del proveedor al cliente. Para cualquier suministro inferior a la cifra indicada o llevada a cabo por un sujeto que no es sujeto pasivo, el impuesto seguirá siendo pagado por el proveedor, aplicando el sistema actual.

Con objeto de controlar el movimiento de productos no sujetos al mecanismo general de autoliquidación, las empresas deberán hacer frente a obligaciones adicionales de información. Aunque dichos requisitos no han sido aún determinados, probablemente se trataría de la transmisión periódica de al menos una lista global con informaciones sobre los clientes (número de identificación del IVA o cliente identificado a través del mecanismo de autoliquidación generalizado) y sobre el valor de los suministros. Asimismo, el cliente podría verse obligado a proveer una lista de las compras realizadas con los datos de localización de los suministradores y el valor de las operaciones, con objeto de permitir a las administraciones fiscales llevar a cabo una asociación entre los suministros y las compras.

El primer modelo sería un mecanismo de autoliquidación generalizado que supondría la obligación de elaborar una lista de compras y ventas con frecuencia diaria, mientras que en el segundo modelo, la frecuencia sería mensual. En función de la

periodicidad cambiaría el contenido del sistema.

Es obvio por lo tanto, que un mecanismo de autoliquidación generalizado provocaría importantes efectos en las empresas, fundamentalmente sobre la obligación de información y de identificación de sus clientes.

En este marco se encaja la consulta lanzada por la Comisión el 14 de Agosto de 2007, en la que la institución comunitaria solicitaba a las empresas y el resto de participantes interesados:

- Que explicaran las consecuencias que el mecanismo de autoliquidación generalizado tendría sobre los costes administrativos, el flujo de tesorería, la competitividad transfronteriza y sobre otros aspectos.
- Que analizaran las consecuencias mencionadas en el punto anterior en dos escenarios posibles:
  - El supuesto en el que el Estado miembro en el que la empresa está establecida decida aplicar el mecanismo generalizado de autoliquidación, pero no así el resto de los Estados miembros.
  - El supuesto en el que el Estado miembro en el que la empresa está establecida decida no aplicar, pero sí el resto de los Estados miembros.

El plazo para participar en la consulta se cerró el 15 de Octubre de 2007. Aun no está disponible la información sobre el grado de participación ni el contenido de las respuestas.

### III. IMPUESTOS ESPECIALES

El 3 de Octubre de 2007 fueron publicadas en la página web de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, los resultados de la consulta sobre la normativa aplicable a los impuestos sobre el consumo del tabaco.

El 30 de marzo de 2007, la Comisión Europea lanzó una consulta pública para conocer la opinión de los interesados sobre las modificaciones posibles a la legislación fiscal sobre el tabaco, concretamente las Directivas 92/79/CEE<sup>15</sup> y 92/80/CEE<sup>16</sup>.

Los resultados pueden ser consultados en la siguiente página web:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/article\\_4266\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/article_4266_en.htm)

#### IV. AYUDAS DE NATURALEZA FISCAL

##### IV.1. ESPAÑA: RÉGIMEN FISCAL PARA LA ADQUISICIÓN DE ACCIONES EN EMPRESAS EXTRANJERAS

El 10 de Octubre de 2007, la Comisión Europea anunció la apertura de un procedimiento de investigación formal, en base al artículo 88, apartado 2 del Tratado de la CE, acerca del artículo 12.5 de la Ley estatal sobre el Impuesto de sociedades<sup>17</sup>.

<sup>15</sup>) Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0079:es:HTML>

<sup>16</sup>) Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0080:es:HTML>

<sup>17</sup>) El borrador de Decisión de apertura de procedimiento en base al apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE, disponible en: PDF-Procedimiento Apertura de Procedimiento L.

La investigación tiene su precedente en dos operaciones de adquisición de dos compañías extranjeras por parte de empresas españolas, concretamente el caso de la compra de O2 por parte de Telefónica y Scottish Power por parte de Iberdrola. A raíz de preguntas planteadas por miembros del Parlamento Europeo, la Dirección General de Competencia de la Comisión comenzó un examen preliminar de la legislación estatal del impuesto sobre sociedades, que ahora deriva en la apertura de un procedimiento de investigación formal sobre la base del apartado 2 del artículo 88 del Tratado de la CE.

La base legal, origen de la investigación es el artículo 12.5. del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), Ley 4/2004 de 5 de marzo de 2005, que consolidó las modificaciones anteriores<sup>18</sup>.

El artículo 12.5. del TRLIS titulado "Correcciones de valor: pérdida de valor de los valores patrimoniales", en vigor desde el 1 de enero de 2002, establece que una empresa imponible en España puede deducir de su renta imponible el fondo de comercio financiero que resulta de la adquisición de un participación de por lo menos un 5% de una empresa extranjera en tramos anuales iguales, durante los 20 siguientes años a la adquisición. El fondo de comercio significa la diferencia de precio de adquisición pagado por un activo y su valor de mercado o su valor contable; en el caso del fondo de comercio financiero, la diferencia entre el valor de la acción y el valor de mercado de los activos que componen las empresas cuyas acciones se adquieran.

La amortización del fondo de comercio finan-

<sup>18</sup>) Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995 de 27 de diciembre de 1995), modificada por la ley 24/2001 de 27 de diciembre de 2001 (añadió el artículo 12.5).

ro quedará condicionada al cumplimiento de una serie de condiciones:

- El porcentaje de participación en la entidad no residente debe ser de al menos 5% durante un periodo mínimo de un año.
- La empresa extranjera debe estar sujeta a un impuesto similar al impuesto aplicable en el Estado. Bastará para considerar cumplida esta condición, que la empresa provenga de un país que tenga suscrito un Convenio de doble imposición internacional y evasión fiscal.
- Los ingresos de la empresa deberán proceder fundamentalmente de actividades empresariales en el extranjero.

Para determinar si la medida en cuestión constituye una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la CE, la Comisión evaluará si la medida confiere una ventaja económica al favorecer a determinadas empresas o a la producción de ciertas mercancías mediante recursos del Estado y si tal ventaja falsea o amenaza con falsear la competencia y puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

En la valoración de la medida que la Comisión hace en la Decisión de apertura de procedimiento de investigación formal, considera que la amortización fiscal del fondo de comercio financiero es fruto de la adquisición de una participación de 5% de una entidad extranjera, que sin llegar a obtener el control de la entidad, parece constituir un incentivo excepcional que se aparta de la lógica y del régimen general de los sistemas contable y fiscal del Estado, proporcionando una ventaja a sus beneficiarios al eximirlos de las cargas fiscales que deberían soportar.

En relación al carácter selectivo de la medida, la Comisión considera que en base a las informaciones facilitadas por el Estado, no puede deducirse claramente que se trate de un régimen de carácter general. El régimen en todo caso, favorece a las empresas españolas que invierten en el extranjero mediante la adquisición de participaciones significativas de empresas extranjeras.

Asimismo, considera que el carácter selectivo previamente mencionado no parece justificarse por la naturaleza del sistema impositivo. En opinión de la Comisión, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es reiterada al concluir que el criterio de selectividad se cumple cuando existen empresas en situación comparable que se ven afectadas de forma desproporcionada por una medida fiscal sin justificación objetiva derivada del objetivo general del régimen. En este sentido, la Comisión considera desproporcionado que el régimen imponga una tributación nominal y efectiva sustancialmente diferente a empresas que se hallan en situación comparable por el hecho de que una de ellas persiga oportunidades de inversión en el extranjero. Es por ello que la Comisión entiende que el régimen propuesto es selectivo, puesto que favorece a las empresas que realizan determinadas inversiones en el extranjero.

Respecto al falseamiento de la competencia y los intercambios entre los Estados miembros, la Comisión ha considerado en su Decisión que existen posibilidades de que los beneficiarios del régimen de ayudas ejerzan actividades económicas y operen en mercados abiertos a la competencia y que en particular, la medida afecte al comercio entre Estados miembros, tanto en el mercado interior como en el internacional, dado que pueden mejorar las condiciones comerciales de los beneficiarios que se dedican a la gestión de participaciones y participan indirectamente en las actividades de las empresas extranjeras.

Considerando que se cumplen los requisitos para que la medida analizada sea considerada una ayuda estatal en base al apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE, la Comisión alberga dudas respecto a la compatibilidad de la misma con el mercado único.

El régimen cuestionado debe ser analizado a la luz del letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de la CE, que permite las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no se alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. No obstante, la Comisión entiende que las ventajas fiscales concedidas por el régimen no se refieren a inversiones específicas que pueden acogerse a una ayuda en virtud de la normativa comunitaria o Directrices que regulen la creación de empleo o a proyectos concretos y por lo tanto, parecen constituir una reducción de los costes que en una situación normal deberían soportar las empresas en cuestión en el ejercicio de su actividad, es decir, ayudas al funcionamiento.

Además, la Comisión opina que el régimen falsea el mercado de las adquisiciones de empresas al favorecer a adquirientes españoles frente a competidores extranjeros. Esta condonación de impuestos para las inversiones en el extranjero realizadas por empresas del Estado altera la competencia leal al incitar al establecimiento o la localización de sociedades de cartera internacionales en España.

Estas son las razones por las cuales la Comisión ha decidido iniciar el procedimiento formal de investigación de conformidad con el apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE en relación con el régimen del artículo 12.5. del TRLIS, que no fue notificado por el Estado antes de su aplicación.

La Comisión, siguiendo el procedimiento aplica-

ble a estos casos otorgó en octubre el plazo de un mes al Estado para que facilitara la información necesaria para evaluar la compatibilidad de la medida. Una vez sea publicada la Decisión de apertura de procedimiento de investigación formal en el Diario Oficial, se abrirá un plazo para que los terceros interesados manifiesten su opinión acerca del régimen fiscal cuestionado, antes de que la Comisión proceda a adoptar una Decisión sobre la legalidad del mismo.

Si la Comisión concluye que la ayuda estatal es incompatible con el mercado común, el Estado podría verse obligado a recuperar las ayudas concedidas ilegalmente.

#### IV.2. POLONIA: IMPUESTO SOBRE EL TONELAJE

El 12 de Septiembre de 2007, la Comisión decidió abrir un procedimiento de investigación formal en torno a una medida que dicho país aplica, sobre cuya base se permite que empresas sujetas a impuestos en Polonia y que desarrollen actividades de transporte marítimo internacional, modifiquen la base imponible aplicable a los beneficios de explotación.

El programa de ayudas notificado permite aplicar el impuesto sobre el tonelaje, es decir, una tarifa única dependiendo del tonelaje de la flota en lugar del impuesto sobre sociedades habitual en función de los beneficios generados por las actividades marítimas. Se preveía que el régimen se prolongara durante diez ejercicios fiscales, comenzando en 2007.

Las Directrices comunitarias sobre ayudas de estado al transporte marítimo<sup>19</sup> definen una serie de

<sup>19)</sup> DOUE, C n°13, de 17.01.2004.

[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2004/c\\_013/c\\_01320040117es00030012.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2004/c_013/c_01320040117es00030012.pdf)

condiciones bajo las cuales la Comisión podrá declarar compatibles con el mercado común las ayudas a empresas o sociedades marítimas en la forma de impuesto sobre el tonelaje.

A la luz de las normas recogidas en las Directrices, la Comisión ha considerado que el sistema de Impuesto sobre el tonelaje que Polonia pretende aplicar difiere sustancialmente de los regímenes de ayudas de otros países que la Comisión ha autorizado en el pasado sobre la base de esta normativa comunitaria.

Concretamente, el objetivo que persigue la institución comunitaria a partir de la apertura de este procedimiento, es evaluar el impacto de las diferencias fundamentales de este régimen respecto de otros parecidos, en la compatibilidad del régimen de ayudas. Las diferencias fundamentales a aclarar serían las siguientes:

- La aplicación del impuesto sobre el tonelaje a personas físicas sujetas al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- La posibilidad de que estas personas, en el supuesto de que el impuesto sobre las personas físicas sea sustituible por el impuesto sobre el tonelaje, deduzcan las cotizaciones a la seguridad social del montante de sus impuestos y las cotizaciones a seguros de enfermedad de la base imponible
- La exigencia, a las empresas que opten por el impuesto sobre el tonelaje, de que apliquen el mencionado sistema durante un plazo de cinco ejercicios, y no durante diez, tal y como ha ocurrido en otros regímenes similares.
- La cobertura sin restricciones de buques para las cuales la empresa no asegura (por su

cuenta o a través de un tercero), que se garanticen las siguientes funciones: (i) gestión comercial de los buques; (ii) gestión técnica y (iii) gestión de la tripulación.

- La posibilidad de aplicar el impuesto sobre el tonelaje a remolcadores o dragas, aunque las actividades que realicen en el mar sea menor del 50% de su tiempo de funcionamiento.

En la Decisión de apertura de procedimiento de investigación formal, la Comisión ha considerado que a pesar de que el resto de las características del régimen de impuesto de tonelaje aplicado por Polonia parecen cumplir con los criterios exigidos por las Directrices comunitarias sobre ayudas de estado al transporte marítimo para considerar un régimen compatible con el mercado común, el programa de ayudas objeto no podrá ser aprobado hasta que Polonia aclare u ofrezca una explicación razonable sobre los puntos anteriormente señalados.

#### IV.3. ITALIA: AUTORIZACIÓN DE LA MEDIDA DENOMINADA "CUNEO FISCAL"

El 12 de Septiembre de 2007 la Comisión Europea adoptó una Decisión mediante la que autoriza el denominado "cuneo fiscal", una especie de plan de incentivos para las empresas. Este plan de medidas fiscales permite deducciones del Impuesto Regional sobre Actividades Productivas (IRAP).

El IRAP es un impuesto regional gravado sobre el valor añadido que generan todo tipo de actividades económicas. Su base imponible se calcula a través de la deducción de la renta, los costes intermediarios tales como los salarios o las materias primas.

En abril de 2007, Italia notificó una reducción de la base imponible del IRAP, que consistía en va-

rias deducciones: (i) una deducción de 5000 euros por trabajador con contrato de trabajo indefinido; (ii) deducción por las contribuciones a la seguridad social relacionadas con las pensiones y los seguros de enfermedad; (iii) deducción por las contribuciones relativas a accidentes de trabajo.

Estas deducciones eran aplicables a todos los sectores de la economía italiana salvo el sector bancario y de seguros, las concesiones para la prestación de servicios públicos y las tarifas reguladas y las administraciones públicas.

Tras diversas reuniones y debates con la Comisión

Europea, Italia ha accedido ampliar el ámbito de aplicación de la mencionada reducción de la base imponible del IRAP al sector de la banca y los seguros.

El mantenimiento de la exclusión de las concesiones para prestación de servicios públicos y las tarifas reguladas y de las administraciones públicas se fundamentan en el primer caso, para evitar supuestos de sobre compensación y en el caso de las administraciones públicas, debido a que generalmente no desarrollan actividades económicas y no son consideradas incluidas dentro del concepto "empresa" en la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de estado.

# E

## studios y Colaboraciones

### NOVEDADES EN EL NUEVO REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

GORKA PEREDA DE LÓZAR<sup>(\*)</sup>

#### I. INTRODUCCIÓN

El 30 de diciembre de 2006 se publicaron en el Boletín Oficial de Bizkaia la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Decreto Foral 228/2006, de 26 de diciembre, por el que se modificaron diversos Reglamentos Tributarios en materia de pagos a cuenta.

El Decreto Foral 228/2006 desarrolló materias que eran objeto de tratamiento en la nueva Norma Foral de IRPF, pero que, en espera de la aprobación de un nuevo Reglamento del Impuesto, era necesario regular en aras de la necesaria seguridad jurídica del ordenamiento tributario. Es decir, se consideró ineludible tal aprobación por las instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia al objeto de que los obligados a practicar retención e ingreso a cuenta tuvieran la posibilidad de conocer con antelación suficiente la normativa que en materia de pa-

gos a cuenta resultaría aplicable a partir del 1 de enero de 2007.

De esta forma, el citado Decreto Foral implantó una nueva obligación de retener en relación con determinadas actividades económicas ejercidas por los contribuyentes que hubieran determinado el rendimiento neto de las mismas por el método de estimación objetiva, siendo el tipo de retención del 1 por 100. Asimismo, estableció un listado de actividades cuyo rendimiento era determinable mediante el método de estimación objetiva y que pasarían, a partir del ejercicio 2007, a determinar tal rendimiento mediante el método de estimación directa. En última instancia, incorporó unos nuevos porcentajes de retención del 18 por 100 para los rendimientos de capital mobiliario y ganancias patrimoniales, así como para otras rentas, en particular, las procedentes de arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles, y del 24 por 100 para los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

(\*) Técnico de Desarrollo Normativo del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

Ahora, el Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, publicado en el Boletín Oficial de Bizkaia de 3 de diciembre, aprueba la norma reglamentaria que en su conjunto desarrolla la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recogiendo las modificaciones ya introducidas en materia de retenciones e ingresos a cuenta por el Decreto Foral 228/2006 y desarrollando el resto de los artículos de la Norma Foral citada.

En el presente trabajo se van a recoger las principales novedades que al Territorio Histórico de Bizkaia ha traído el Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, hay que poner de manifiesto que si bien se van a tratar a fondo las novedades que afectan al ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, éstas, en su mayor parte, son trasladables a las modificaciones llevadas a cabo en los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa, respectivamente.

## II. REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

### 1. Entrada en vigor y derogaciones

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante RIRPF, se ha aprobado el 20 de noviembre de 2007 y publicado el 3 de diciembre, siendo de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, salvo las normas previstas en sus artículos 13, 54, 64.3 y 103.h) referidas a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, gastos por comedores de empresa que no constituyen retribución en especie, movilización de la provisión matemática de un Plan de Previsión Asegurado y excepción a la obligación de retener o ingresar a cuenta, cuando

los rendimientos proceden del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2008.

La citada entrada en vigor ha obedecido fundamentalmente a razones de eficacia en la gestión, y, por tratarse en la mayoría de los casos de meras modificaciones cuantitativas, se ha preferido el mantenimiento de las normas reglamentarias anteriormente vigentes sobre las cuales se han basado los pagadores para efectuar la retención correspondiente tanto en las dietas exentas como en los gastos por comedores de empresa. Por ello, se han mantenido expresamente en vigor hasta el 31 de diciembre las normas que sobre tales materias se contenían en el Decreto Foral 132/2002, de 29 de julio, que aprobó el anterior RIRPF, disposición normativa que, con las salvedades hechas, ha quedado enteramente derogada.

Asimismo, se ha procedido en la Disposición Adicional Única del Decreto Foral 207/2007 a la modificación del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en lo que se refiere a la excepción a la obligación de retener o ingresar a cuenta cuando los rendimientos proceden del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, en coherencia con lo realizado en el ámbito del IRPF, modificación cuya entrada en vigor se preveía para el 1 de enero de 2008.

### 2. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados

Lo que en Territorio Común se introdujo mediante la Ley 62/2003, en Bizkaia constituye una novedad implantada por la Norma Foral 6/2006, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF): la posibilidad de que las personas que trasladen su residencia fiscal a te-

rritorio español puedan optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo, y a pesar de que el contenido del régimen es análogo al vigente en Territorio Común, difiere en un punto fundamental: el de su ámbito de aplicación. Así, respondiendo presumiblemente a la finalidad de facilitar la contratación de personas extranjeras altamente cualificadas profesionalmente y con altas retribuciones negociadas en función de la tributación que correspondería aplicar sobre las mismas, en Territorio Común ha encontrado en los deportistas profesionales el colectivo que mejor ha recibido tal régimen.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, acertadamente, y al igual que en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, se ha limitado la posibilidad de aplicar este régimen únicamente a los trabajos de investigación y desarrollo, apartándose del efecto, más mediático que de otro tipo, que se ha conseguido en Territorio Común.

En cuanto al régimen tributario de estos trabajadores desplazados en Bizkaia, su regulación se encuentra en los artículos 1 a 6 del RIRPF que comprenden el contenido del mismo, su duración, el ejercicio de la opción, la renuncia al régimen, la exclusión del mismo y la comunicación a la Administración tributaria y acreditación del régimen.

#### a) Requisitos para la aplicación del régimen

En primer lugar, es necesario señalar que en el nuevo RIRPF no se ha reproducido el contenido del artículo 4.3 de la NFIRPF, como sí ha hecho el Estado en el artículo 113 de su Reglamento, por lo que si bien no constituye en sí una novedad, estimo que es necesario referenciarlo, habida cuenta que reco-

ge los requisitos para poder aplicar este régimen especial.

De esta forma, sucintamente, se pueden señalar las siguientes condiciones determinantes de la aplicación de régimen:

1. Que el desplazamiento a territorio español se realice para el desempeño de trabajos especialmente cualificados, relacionados, directa y principalmente, con la actividad de investigación y desarrollo, teniéndose en cuenta que los conceptos de investigación y desarrollo serán los previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.
2. Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
3. Que dicho desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo, entendiéndose cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y, en este caso, exista carta de desplazamiento.
4. Que los trabajos se realicen efectivamente en España, entendiéndose cumplida esta condición aunque parte de los trabajos se realicen en el extranjero, siempre que la retribución correspondiente a los mismos, tengan o no la consideración de rentas obtenidas en España, no exceda del 15 por 100 del total de contraprestaciones anuales. Este límite se amplía al 30 por 100 cuando, en virtud del contrato, el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo fuera del territorio español.

5. Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para una empresa o establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente, entendiéndose cumplido tal requisito cuando los trabajos redunden en beneficio de los mismos.
6. Que los rendimientos del trabajo que se derivan de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.

**b) Contenido del régimen**

Como se ha señalado con anterioridad, la principal consecuencia de la opción por este régimen es la tributación por el IRNR pese al mantenimiento de la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo al siguiente esquema:

1. Las rentas gravadas son las rentas de fuente española, es decir, las obtenidas en territorio español, por lo que la opción por este régimen determina la exclusión de gravamen en el territorio de aplicación del Impuesto a las rentas no obtenidas en territorio español.
2. El hecho de no someter a gravamen las rentas no obtenidas en España no impide que el territorio en el que el contribuyente obtenga tales rentas pretenda su gravamen de acuerdo con un Impuesto análogo a nuestro IRNR.

Aún más, puede ocurrir que según las normas internas de tales territorios el contribuyente pueda considerarse como residente en los mismos sometiéndose incluso a tributación las rentas aquí obtenidas, debiendo resolverse tales controversias de acuerdo con el contenido de los Convenios para evitar la doble imposición.

3. La tributación será separada por cada devengo total o parcial de las rentas obtenidas en territorio español, sin posibilidad alguna de compensación entre ellas.

La base liquidable se calculará de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 de la NFIRNR, por lo que no será deducible gasto alguno de los contenidos como tales para las distintas categorías de rendimientos por el IRPF.

La cuota íntegra se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el artículo 24.1 de la NFIRNR.

La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra en las deducciones de la cuota a que se refiere el artículo 25 de la NFIRNR.

Finalmente, se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre los rendimientos objeto de tributación, debiéndose señalar que las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán de acuerdo con la normativa del IRNR, en la que se incluye la obligación de practicar por parte del adquirente una retención del 3 por 100 de la contraprestación acordada en el caso de transmisiones de bienes inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto por contribuyentes sometidos a este régimen especial.

4. El contribuyente estará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

**c) Duración del régimen y ejercicio de la opción**

El régimen especial se aplicará durante el perío-

do impositivo en que el contribuyente adquiere su residencia fiscal en España y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de que puedan resultar de aplicación las normas sobre la renuncia y exclusión del régimen.

El ejercicio de la opción deberá ejercitarse mediante comunicación dirigida al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de las actividades.

Los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el artículo 129 del RIRPF no podrán ejercitar la opción por la aplicación por este régimen, algo lógico ya que este procedimiento mantiene la tributación de las rentas del contribuyente por el IRPF.

Asimismo, el RIRPF recoge la aceptación por la Diputación Foral de Bizkaia de la opción ejercitada por el contribuyente cuando éste adquiera la residencia fiscal en Bizkaia procedente de otro Territorio, foral o común y en el período inmediatamente anterior a aquél en que el cambio de residencia a Bizkaia surte efectos les hubiere sido de aplicación un régimen equivalente al aquí previsto y se cumplan el resto de requisitos previstos en el mismo.

A este respecto, debe señalarse que, si bien es loable la intención de las instituciones vizcaínas de limitar las obligaciones formales del contribuyente que ya está acogido a este régimen fuera de Bizkaia, no es menos cierto que esta admisión va a tener pocos efectos prácticos, ya que por un lado, en Bizkaia el ámbito de aplicación es bastante más limitado que en el resto de territorios, salvo en Gipuzkoa, ya que sólo se admiten para actividades de investigación y desarrollo, y por otra parte, no debe

de olvidarse que, como el propio RIRPF señala, para el cómputo del plazo de aplicación, se deberán tener en cuenta todos los períodos impositivos en los que se haya aplicado un régimen especial equivalente en cualquier territorio, foral o común, lo que, obviamente, dará lugar a que los contribuyentes no manifiesten que han disfrutado del régimen, para que los períodos de los que han disfrutado del mismo no disminuyan el número máximo de períodos en los que pueden disfrutar del citado régimen en Bizkaia.

#### d) Renuncia y exclusión del régimen

El RIRPF prevé la posibilidad de renunciar a este régimen especial durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos, señalándose, asimismo, que cuando se renuncie no se podrá volver a optar por el mismo.

Por último, se prevé la exclusión del régimen cuando se incumplan las condiciones determinantes de su aplicación y tal exclusión surtirá efectos para el período impositivo en que se produzca el incumplimiento, no pudiendo, igualmente, los excluidos volver a optar por el mismo.

### 3. Rentas exentas

#### a) Exención de premios relevantes relacionados con la defensa de los derechos humanos, literarios, artísticos o científicos

En este ámbito, se da nueva redacción a esta exención en el artículo 8 del RIRPF, de acuerdo con lo previsto en la NFIRPF, que amplía el ámbito de aplicación de la exención a los premios relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos.

Asimismo, el nuevo Reglamento introduce la novedad de que la notificación de la resolución del procedimiento de declaración de la exención deberá ser emitida en el plazo de seis meses y que el silencio administrativo ante la falta de tal notificación será negativo, entendiéndose desestimada la petición.

**b) Exención de las ayudas de contenido económico a los deportistas**

Respecto de esta exención, regulada en el artículo 9 del nuevo RIRPF, se introducen dos novedades de cierta relevancia.

En primer lugar, y desde el punto de vista cuantitativo, se revisa el límite de la exención, ampliéndolo de 30.050,15 euros a 60.100 euros.

Y, en segundo lugar, se restringe la posibilidad de disfrutar de esta exención, habida cuenta que, para poder beneficiarse de la misma, deben de cumplirse simultáneamente los dos requisitos establecidos, y no uno de ellos, a saber:

1. El reconocimiento de la condición de deportista de alto nivel al contribuyente.
  2. Que las ayudas económicas sean financieras directa o indirectamente por las Instituciones competentes en materia de deportes.
- c) Exención para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero**

El artículo 11 del RIRPF desarrolla el artículo 9.17º de la NFIRPF en dos aspectos diferentes.

Por un lado, en cuanto al requisito por el que se establece la necesidad de que los trabajos se reali-

cen en beneficio de una empresa no residente o de un establecimiento permanente de una entidad residente radicado en el extranjero, el RIRPF en desarrollo de la remisión que la Norma Foral hace al artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, matiza que, en caso de existencia de vinculación entre las distintas partes, los servicios produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad en la entidad destinataria.

Por otro lado, el RIRPF introduce las normas para el cálculo de los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero que deben de quedar exentos de tributación, que quedan de la siguiente forma:

1. Se deben de considerar los días en que el trabajador ha estado desplazado en el extranjero y las retribuciones específicas que se correspondan con los servicios que han sido prestados en el extranjero.
2. Para el cálculo del importe por día devengado por los trabajos en el extranjero se aplicará un criterio de reparto proporcional, considerando el total de días del año, con independencia de las retribuciones específicas.

En consecuencia, y de acuerdo con las normas mencionadas, debe entenderse que la exención podrá aplicarse tanto a las retribuciones específicas como a las no específicas cuando éstas últimas se correspondan con los días en que el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, todo ello, claro está, con el límite de 60.100 euros anuales.

De esta forma, a modo de ejemplo, imaginemos que un trabajador que percibe un sueldo ordinario de 50.000 euros es destinado al extranjero para desarrollar un trabajo durante 100 días, percibiendo, asimismo, una retribución específica de 20.000

euros. La suma exenta será 33.698,63 euros que se obtiene:

- Retribución específica: 20.000 euros.
- Parte proporcional de la retribución ordinaria:  $(100/365) \times 50.000$  euros: 13.698,63 euros

d) Exención de ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales

La novedad en este ámbito en el RIRPF lo constituye el artículo en sí, habida cuenta que la nueva NFIRPF lleva a desarrollo reglamentario esta materia relacionada con las ayudas de las Administraciones públicas territoriales, materia que, anteriormente, se hallaba regulada en la Norma Foral 10/1998.

Consecuencia de todo lo anterior, se ha elaborado una nueva relación de disposiciones que regulan distintas ayudas públicas, lo que se ha llevado a cabo de acuerdo con otros Departamentos Forales de la Diputación Foral de Bizkaia, y en cualquier caso, de forma coordinada con las Instituciones del resto de Territorios Históricos y con las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma Vasca.

Así, cabe destacar entre las ayudas exentas, las ayudas públicas reguladas en las siguientes disposiciones:

- Decreto 255/2006, de 19 de diciembre, por el que se regulan las ayudas económicas a las familias con hijos e hijas.
- Decreto 118/2007, de 17 de julio, por el que se regulan las medidas de conciliación de la vida laboral y familiar, salvo las ayudas previstas en su capítulo IV cuando su beneficiario determine el rendimiento neto de su

actividad económica por el método de estimación directa.

- Orden de 15 de febrero de 2007 del Consejero de Vivienda y Asuntos Sociales, por la que se convocan subvenciones para el apoyo a las familias con niños y niñas menores de 3 años y para la consolidación de la red de centros de atención a la infancia para menores de 3 años.
- Orden de 29 de diciembre de 2006 del Consejero de Vivienda y Asuntos Sociales, sobre medidas financieras para compra de vivienda.
- Orden de 29 de diciembre de 2006 del Consejero de Vivienda y Asuntos Sociales, sobre medidas financieras para rehabilitación de vivienda.
- Decreto Foral 238/2006, de 26 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se aprueban las convocatorias públicas para el colectivo de personas con discapacidad.
- Decreto Foral 92/2007, de 5 de junio, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se regula la concesión de ayudas en favor de deportistas promesas durante el ejercicio 2007.

Por último, debe de tenerse en cuenta que, asimismo, quedarán exentas las ayudas análogas declaradas como tales por los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa, y las que sustituyan a las reguladas en la normativa citada.

#### 4. Rendimientos del trabajo

a) Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia

El nuevo RIRPF recoge en este ámbito una única novedad mediante la cual se eleva la asignación para gastos de locomoción a 0,29 euros el kilómetro recorrido cuando el trabajador no utilice un medio de transporte público, siempre que se justifique

la realidad del desplazamiento, más los gastos, que se justifiquen, de peaje y aparcamiento.

No obstante lo anterior, y a pesar de que únicamente se ha producido el cambio señalado, se estima conveniente materializar el régimen general de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en el siguiente cuadro:

GASTOS DE LOCOMOCIÓN				MANUTENCIÓN Y ESTANCIA*			
MANUTENCIÓN				ESTANCIA			
Territorio español		Extranjero		General		Personal de vuelo	
General	Personal de vuelo	General	Personal de vuelo	P	NP	P	NP
53,34	26,67 "	36,06 **	91,35	48,08 ++		66,11 ##	Los importes que se justifiquen cuando se <u>haya pernoctado</u> en municipio distinto del lugar de trabajo y del que constituya la residencia del perceptor#

\* Aplicable también a los gastos de locomoción y manutención de contribuyentes con relaciones laborales especiales dependientes a minorar de sus ingresos, si se justifica la realidad de su desplazamiento y los gastos no son resarcidos por la empresa para la que presta los servicios.

+ Necesidad de que el pagador acredite día y lugar de desplazamiento así como su razón o motivo.

# Aplicable también a los gastos de locomoción y manutención de contribuyentes con relaciones laborales especiales dependientes a minorar de sus ingresos, si se justifica la realidad de su desplazamiento y los gastos no son resarcidos por la empresa para la que presta los servicios.

" Aplicable también a los gastos de locomoción y manutención de contribuyentes con relaciones laborales especiales dependientes a minorar de sus ingresos, si se justifica la realidad de su desplazamiento y los gastos no son resarcidos por la empresa para la que presta los servicios.

\*\* Si en un día se producen vuelos en territorio nacional y extranjero, se aplicará la cuantía que corresponda al mayor número de vuelos realizados.

++ Aplicable también a los gastos de locomoción y manutención de contribuyentes con relaciones laborales especiales dependientes a minorar de sus ingresos, si se justifica la realidad de su desplazamiento y los gastos no son resarcidos por la empresa para la que presta los servicios.

## Si en un día se producen vuelos en territorio nacional y extranjero, se aplicará la cuantía que corresponda al mayor número de vuelos realizados.

b) Opciones sobre acciones: límite de aplicación de porcentajes de integración

En lo que se refiere al ejercicio de opciones sobre acciones la principal novedad constituye la inclusión de un nuevo artículo, ya que en el anterior RIRPF esta materia se hallaba recogida en el artículo dedicado a los porcentajes de integración de determinados rendimientos del trabajo.

Asimismo, se ha elevado a 20.000 euros la cantidad límite sobre la que ha de multiplicarse los años de generación del rendimiento para poder aplicar los porcentajes de integración del 50 por 100 ó 60 por 100 previstos en la NFIRPF.

## 5. Rendimientos de actividades económicas

a) Consideración de pequeñas y medianas empresas de las entidades en atribución de rentas

El artículo 22 del nuevo RIRPF no sólo modifica el título del artículo respecto del Reglamento derogado, sino que el mismo se acomoda a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto en lo que se refiere a la naturaleza de los rendimientos de los socios capitalistas de las entidades en régimen de atribución de rentas.

En este sentido, el nuevo artículo 22 además de calificar tales rendimientos como del capital, establece una presunción iuris et de iure, sin posibilidad de prueba en contrario, según la cual el rendimiento que como máximo se puede imputar a los socios capitalistas es del 15 por 100 del capital aportado, limitando, de esta manera, los gastos que puede de reducir la entidad en régimen de atribución de rentas para determinar el rendimiento a imputar a los socios, partícipes o comuneros que realmente ejerzan la actividad económica.

b) Normas generales de modalidad simplificada del método de estimación directa

En este ámbito, además del título del artículo, como novedad importante, se ha reducido a 600.000 euros, de acuerdo con lo dispuesto en la NFIRPF, la cuantía del volumen de operaciones para el conjunto de las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, excluidas aquéllas en las que el rendimiento neto se determine por el método de estimación objetiva, para que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, puedan aplicar la modalidad simplificada del método de estimación directa.

## 6. Rendimientos de capital inmobiliario

a) Consideración de rendimiento de capital inmobiliario procedente de viviendas

El nuevo artículo 39 del RIRPF ha venido a establecer, con la finalidad de promocionar el arrendamiento de viviendas, que tendrán la consideración de rendimientos procedentes de viviendas, a efectos del artículo 34.1 de la NFIRPF, con la consiguiente inclusión en la renta del ahorro, los obtenidos por los titulares de las viviendas o de los derechos reales de usufructo que recaigan sobre las mismas, que se acojan a lo dispuesto en el Decreto 316/2002, de 30 de diciembre, por el que se promueve e impulsa el "Programa de Vivienda Vacía", o que las cedan o alquilen a sociedades que se beneficien del régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Lo anterior va a suponer que a los citados rendimientos se les va a aplicar el nuevo régimen previsto en el artículo 34 de la NFIRPF, que consiste en la consideración como gastos deducibles para cada

vivienda, únicamente, el "forfait" del 20 por 100 de los ingresos íntegros obtenidos y el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora y demás gastos de financiación, todo ello, sin que la suma de tales conceptos pueda dar lugar para cada bien a un rendimiento neto negativo de capital inmobiliario.

**b) Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario a que se refiere el artículo 34.2 de la Norma Foral del Impuesto**

El antiguo artículo 35 del RIRPF en la enumeración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento de capital inmobiliario procedente de la cesión de inmuebles, al referirse a los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los mismos, establecía que la deducción de los gastos no podía exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por cada uno de ellos, lo que implícitamente suponía la posibilidad de existencia de rendimientos de capital inmobiliario de esta naturaleza negativos por aplicación del resto de gastos previstos.

Ahora, el nuevo artículo 40 del RIRPF mantiene el listado de gastos deducibles para estos rendimientos integrantes de la base general del Impuesto, pero aclarando que la suma de ellos no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo, lo que significa que en ningún caso podrá existir rendimiento negativo.

## 7. Imputación temporal

El apartado 2 del artículo 53 del nuevo RIRPF desarrolla el artículo 59.2 d) de la NFIRPF para aclarar que la opción por el criterio de cobros y pagos ejercitada por el contribuyente que determine el rendimiento de sus actividades económicas por la

modalidad simplificada del método de estimación directa, perderá su eficacia si, con posterioridad a la opción, el contribuyente debiera determinar el rendimiento neto con arreglo a la modalidad normal del método de estimación directa.

Asimismo, el apartado 5 del citado artículo 53 establece el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia para la presentación de la autoliquidación complementaria, que sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, deberá realizarse por el contribuyente que hubiera perdido tal condición incluyendo todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por el IRPF.

## 8. Rentas en especie

**a) Gastos por comedores de empresa que no constituyen retribución en especie**

El artículo 54 del nuevo RIRPF eleva de 7,81 euros a 9 euros, la cuantía exenta diaria en caso de utilización de formas indirectas de prestación del servicio de comedores de empresa, con posibilidad de que tal cantidad sea modificada por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, e introduce entre estas fórmulas indirectas de prestación, las tarjetas y demás medios electrónicos de pago.

Asimismo, y como novedad respecto de la normativa anterior, se instauran nuevas condiciones para su utilización tanto por los contribuyentes como por las empresas. Así, la cantidad que no se consuma en un día no podrá acumularse a otro, y las empresas que utilicen este sistema deberán llevar una relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión del número de documento, día de entrega e importe nominal, en el caso de vales-comida o documentos similares

y en el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, el número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

Por último, y a este respecto, cabe señalar que esta modificación entrará en vigor el 1 de enero de 2008, manteniéndose vigente el artículo 54 del RIRPF, aprobado por Decreto Foral 132/2002, hasta el 31 de diciembre de 2007.

**b) Cantidades destinadas para habituar al personal empleado en la utilización de nuevas tecnologías**

El artículo 17.2.e de la NFIRPF establece que no tendrán la consideración de retribución en especie las cantidades destinadas para habituar al personal empleado en la utilización de nuevas tecnologías, dejando para el desarrollo reglamentario la determinación de los términos de tal exclusión.

Pues bien, el artículo 59 del RIRPF realiza una enumeración de los supuestos excluidos de la consideración de retribución especie, consistente en:

- Cantidades destinadas a proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet.
- Cantidades derivadas de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su "software" y periféricos asociados, incluso cuando el uso de los mismos por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo.

**c) Primas de seguro colectivo temporal de riesgo puro para muerte o invalidez**

Dentro de las coberturas que las empresas pueden otorgar a sus empleados se encuentran los seguros colectivos temporales de riesgo puro para muerte o invalidez.

La NFIRPF ya recogió la exclusión como retribución en especie de las primas o cuotas que para tales seguros aportaran las empresas, sin especificar el límite cuantitativo de las mismas, remitiéndolo al desarrollo reglamentario. Es ahora cuando el RIRPF, con acierto, establece tal límite al excluir de la consideración de retribución en especie a las primas correspondientes a contratos de seguro colectivo temporal de riesgo puro para el caso de muerte o invalidez que se contraten en virtud de lo establecido en convenio, acuerdo colectivo o disposición equivalente.

**9. Base Liquidable General**

**a) Planes de Previsión Asegurados**

El artículo 72.5.e) de la NFIRPF remite a un posterior desarrollo reglamentario la regulación de las condiciones para la movilización de la provisión matemática entre planes de previsión asegurados de los que sea tomador la misma persona, o a uno o varios planes de pensiones de carácter individual o asociado de que sea partícipe el tomador del Plan de Previsión Asegurado.

En este sentido el RIRPF, con efectos a partir del 1 de enero de 2008, dispone lo siguiente:

- El tomador o beneficiario deberá dirigirse a la entidad aseguradora o gestora de destino, acompañando a su solicitud la identificación del plan de previsión asegurado de origen desde el que se realizará la movilización y la entidad aseguradora de origen, así como, en su caso, el importe a movilizar.

- La solicitud incorporará una comunicación que irá remitida a la entidad aseguradora de origen para que ésta ordene el traspaso, incluyendo una autorización del tomador o beneficiario a la entidad aseguradora o entidad gestora de destino para que, en su nombre, pueda solicitar a la entidad aseguradora de origen la movilización de la provisión matemática, así como toda la información financiera y fiscal necesaria para ello.
- En el caso de que existan convenios o contratos que permitan gestionar las solicitudes de movilización a través de mediadores o de las redes comerciales de otras entidades, la presentación de la solicitud en cualquier establecimiento de éstos se entenderá realizada en la entidad aseguradora o gestora de destino.
- Aunque el contrato de seguro pueda referir la valoración al día hábil anterior a la fecha en que se haga efectiva, para la valoración de la provisión matemática se tomará como fecha el día en que se haga efectiva la movilización.
- En cualquier caso, no se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos al importe de esta movilización.
- En fin, las movilizaciones a que se refiere este apartado se podrán efectuar a través del sistema que para ello se autoriza en el penúltimo párrafo del artículo 49.3 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, que es el Sistema Nacional de Compensación Electrónica.

## 10. Deducciones de la cuota

### a) Deducción por adquisición de vivienda habitual: adquisición de vivienda habitual

El artículo 79.5 RIRPF además de determinar lo que a efectos de la deducción por adquisición de vivienda habitual se entiende por rehabilitación, establece que se considerarán obras realizadas en su vivienda habitual por el propietario, las ejecutadas por el contribuyente en un local de su propiedad con el fin de habilitarlo como vivienda, siempre que la misma vaya a constituir vivienda habitual del contribuyente.

Esta disposición ha supuesto la materialización en el ámbito fiscal de la tendencia existente en los municipios de nuestro entorno, por la cual se ha regulado, desde el punto de vista urbanístico, la posibilidad de realizar obras de adecuación de locales para más tarde ocuparlas como vivienda, una vez obtenida la licencia de primera ocupación.

Asimismo, de la ubicación de este nuevo supuesto se desprenden dos consecuencias importantes.

Por un lado, que el tratamiento desde el punto de vista fiscal va a ser igual al de la rehabilitación, siendo necesaria resolución calificando o declarando tal actuación como protegible, de acuerdo con la Orden de 29 de diciembre de 2006 del Consejero de Vivienda y Asuntos Sociales, con la siguiente calificación de vivienda de protección pública del inmueble resultante.

Y por otro lado, que siendo necesaria la previa propiedad del local, no parece que la adquisición del local vaya a poder ser objeto de deducción, como lo es el terreno adquirido en caso de construcción de vivienda habitual.

**b) Dedución por adquisición de vivienda habitual y exención por reinversión**

El nuevo artículo 71 del RIRPF ha venido a establecer una cautela para los supuestos en que se opte por la exención por reinversión cuando computando el 18 por 100 de la ganancia patrimonial exenta en el ejercicio de la enajenación, se agota la cifra del crédito vivienda de 36.000 euros.

En este sentido, se establece que el contribuyente vendrá obligado a imputar en el ejercicio de la enajenación de la vivienda habitual, en primer lugar el 18 por 100 de la ganancia patrimonial que, por el ejercicio de la opción prevista, ha quedado exenta, evitando, con ello, que las cantidades destinadas a la adquisición desde la fecha de enajenación hasta la de adquisición de la nueva vivienda (como máximo 2 años) puedan ser objeto de deducción cuando por aplicación del 18 por 100 de la ganancia patrimonial exenta se haya agotado el crédito vivienda.

**c) Dedución por adquisición de vivienda habitual: obligación de satisfacer cantidades destinadas a la vivienda familiar por decisión judicial**

El artículo 72 del RIRPF establece que, en los supuestos en los que, por decisión judicial, se hubiera establecido la obligación de satisfacer, por la vivienda familiar, cantidades a cargo exclusivo del contribuyente, éste tendrá derecho a practicar en su autoliquidación la deducción por adquisición de vivienda habitual.

A estos efectos es necesario recordar que la NFIRPF establece dos porcentajes distintos de deducción para la deducción que estamos tratando:

- El 18 por 100 de las cantidades invertidas e

intereses satisfechos por la utilización de capitales ajenos en la adquisición de vivienda habitual durante el período impositivo, incluidos los gastos originados por dicha adquisición que hayan corrido a su cargo. La deducción máxima anual por la suma de los conceptos será de 2.160 euros.

- En los supuestos en que el contribuyente tenga una edad inferior a 35 años o sea titular de familia numerosa y aquellos contribuyentes a los que por decisión judicial, se hubiera establecido la obligación de satisfacer, por la vivienda familiar cantidades a su cargo exclusivo, los porcentajes establecidos serán del 23 por 100 y la deducción máxima anual será de 2.760 euros, salvo para la modalidad de cuenta vivienda.

En virtud de lo anterior, es evidente que aquellos contribuyentes que satisfacen cantidades destinadas a la adquisición de la vivienda habitual en virtud de decisión judicial pueden aplicar el porcentaje del 23 por 100 y el límite de 2.760 euros por la vivienda familiar, pero por la suya propia, podría o no tener derecho a la aplicación de tales límite y porcentaje, y por otra parte, la aplicación de un porcentaje y límite distinto para la vivienda propia y la familiar puede complicar en exceso la gestión del impuesto.

Por ello, con una finalidad social y a la vez facilitadora de la gestión, el RIRPF ha previsto la aplicación del porcentaje del 23 por 100, con el límite de 2.760 euros, tanto para unas como para otras cantidades.

En fin, el RIRPF ha reflejado en su articulado el supuesto cada vez más habitual del pago de cantidades destinadas a la vivienda familiar en la que el que paga no reside, considerándose a estos efectos tan habitual esa vivienda familiar como la que posteriormente adquiere para sí. Ahora bien, en mi opi-

nión, y en esta línea, el RIRPF debería haber recogido expresamente, lo que no quiere decir que no sea interpretable, la consideración de habitual de la vivienda familiar a los efectos de la exención por reinversión, si no, ¿cómo se entendería que se permite deducir a una persona las cantidades destinadas al pago de la vivienda familiar en la que no reside y, en caso de enajenación de la misma vivienda la parte del precio obtenido que se reinvierte no conlleve la exención de la parte correspondiente de la ganancia que se hubiera podido generar?

## 11. Gestión del Impuesto

### a) Exclusión a la obligación de autoliquidar

En este ámbito, el RIRPF reproduce las condiciones y límites aplicables a los contribuyentes para que deban o no proceder a la presentación de la autoliquidación por el IRPF.

Así, todos los contribuyentes, en general, deberán presentar autoliquidación por el IRPF, salvo que se obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

a) Rendimientos brutos del trabajo, con el límite de 9.000 euros anuales en tributación individual, salvo que el contribuyente incumpla alguna de las condiciones, plazos o circunstancias establecidas para el derecho a disfrutar de alguna exención, bonificación, reducción, deducción o cualesquiera beneficio fiscal que conlleve o implique la necesidad de comunicar a la Administración Tributaria dicha circunstancia o de efectuar regularización o ingreso. Este límite operará en tributación conjunta respecto de cada uno de los contribuyentes que obtengan este tipo de rendimientos.

b) Rendimientos brutos del trabajo superiores a 9.000 euros y hasta el límite de 20.000 euros

anuales en tributación individual, salvo que se encuentre en alguno de los supuestos contemplados en el artículo 76 del RIRPF. Este límite operará en tributación conjunta respecto de cada uno de los contribuyentes que obtengan este tipo de rendimientos.

c) Rendimientos brutos del capital, incluidos los exentos, y ganancias patrimoniales que no superen conjuntamente los 1.600 euros anuales.

## 12. Obligaciones formales, contables y registrales

### a) Entidades prestamistas

Se mantiene la obligación de las entidades que concedan préstamos para la adquisición de vivienda de presentar la declaración informativa contenida en el modelo 181, estableciéndose como novedades en el apartado 1 del artículo 97, en primer lugar, que esta obligación de información deja de estar circunscrita a los préstamos con garantía hipotecaria para dejarla abierta a toda clase de préstamos, incluyéndose, asimismo, como información necesaria el saldo del préstamo a 31 de diciembre de cada año.

### b) Obligaciones de información de las Instituciones de Inversión Colectiva

El RIRPF, como novedad, extiende las obligaciones de información que anteriormente solo se exigían a las Instituciones de Inversión Colectiva, declaración informativa de enajenaciones de acciones o participaciones por socios partícipes, a los siguientes sujetos:

- Sociedades de inversión en el caso de que no hayan designado sociedad gestora.
- Entidades comercializadoras de instituciones

de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero.

- Representantes de las sociedades gestoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios.
- c) **Obligaciones de información de las entidades aseguradoras**

Reglamentariamente se ha extendido la obligación de información que anteriormente se exigía a las entidades aseguradoras que comercialicen Planes de Previsión Asegurados a las entidades que comercialicen los siguientes productos:

- Seguros de Dependencia y Planes de Previsión Social Empresarial.
- Planes Individuales de Ahorro Sistemático.

Respecto de éstos últimos se han implantado unas obligaciones específicas derivadas de su especial naturaleza (no son instrumentos que reduzcan la base imponible, ni su renta es rendimiento del trabajo) y configuración (posibilidad de convertirse en PIAS lo que anteriormente eran seguros de vida) que son:

- En caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos, el importe de la renta exenta comunicada en el momento de la constitución de la renta vitalicia, ya que está exenta la renta que se ponga de manifiesto en el momento de constitución de la citada renta vitalicia.

- En caso de transformación de un contrato de seguro de vida en un plan individual de ahorro sistemático conforme a la disposición transitoria decimoquinta de la NFIRPF, los da-

tos generales y la manifestación de que se cumple el requisito del límite anual máximo satisfecho en concepto de primas establecido en dicha disposición, 8000 euros anuales y 240.000 euros como total de primas satisfechas.

- d) **Obligaciones de información de los sindicatos de trabajadores y de los partidos políticos**

Los últimos párrafos de los apartados 11 y 12 del artículo 97 del RIRPF vienen a recordar la obligación establecida en los artículos 22 y 95 de la NFIRPF por las cuales no podrá ni aplicarse el gasto deducible de trabajo ni la nueva deducción por aportaciones a sindicatos de trabajadores por aquellos contribuyentes que no se encuentren incluidos en el modelo informativo regulado en el citado artículo 97 del RIRPF.

- e) **Obligaciones de información de los titulares de patrimonios protegidos de las personas con discapacidad**

El artículo 99 del RIRPF introduce una nueva obligación de información a los titulares de patrimonios protegidos de personas con discapacidad, o en su caso a los administradores, en la que deben contenerse los siguientes datos:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal tanto de los aportantes como de los beneficiarios de las disposiciones realizadas.

b) Tipo, importe e identificación de las aportaciones recibidas así como de las disposiciones realizadas.

Asimismo, la primera declaración informativa que se presente deberá ir acompañada de copia

simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron, así como de la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas desde la fecha de constitución del patrimonio protegido hasta la de la presentación de esta primera declaración.

### 13. Retenciones y pagos a cuenta

#### a) Excepciones a la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta

En Bizkaia, con anterioridad a la reforma, los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, se excepcionaban de retención, entre otros casos, cuando la actividad del arrendador estaba clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas de I.A.E. Esta circunstancia debía ser acreditada por el arrendador ante el arrendatario. La exoneración se extendía a los otros epígrafes del I.A.E. que facultaban para el arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, lo que suponía en la práctica, que, en Bizkaia, en ningún caso existía obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre estas rentas.

El nuevo RIRPF excepciona de la obligación de retener sobre los rendimientos procedentes de arrendamientos de inmuebles cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, o bien, en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

Es decir, no existirá obligación de retener o ingresar a cuenta cuando el valor catastral asignado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al conjunto de las viviendas objeto de arrendamiento o subarrendamiento, sea superior a 601.010,00 euros, con independencia de que se facture más o menos de 2.000.000 euros al año por sus actividades económicas, y, por tanto, esté exento o no del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas.

#### b) Reglas para la aplicación de la tabla de porcentajes de retención sobre rendimiento del trabajo

El nuevo RIRPF contempla, como novedad, la variación, por cualquier circunstancia, del porcentaje de retención sobre los rendimientos del trabajo cuando durante el año se produzcan modificaciones en la cuantía de las retribuciones, y no sólo cuando la variación provenga de una norma de carácter general o convenio colectivo.

Asimismo, el nuevo RIRPF modifica la regla especial para las retribuciones que perciban las tripulaciones de embarcaciones de pesca, cuando éstas consistan, total o parcialmente, en una participación en el valor de la pesca capturada o en el volumen de la misma, desapareciendo los coeficientes a aplicar sobre los salarios mínimos garantizados para determinar el porcentaje de retención, pasando a referirse a las bases de cotización al régimen especial de trabajadores del mar, de acuerdo con la Orden Ministerial que anualmente se apruebe, sin que en ningún caso el porcentaje de retención sea inferior al 2 por 100.

#### c) Retenciones y pagos a cuenta sobre actividades económicas en el método de estimación objetiva

Respecto de esta materia, hay que reiterar que el

nuevo RIRPF recoge las modificaciones ya introducidas en materia de retenciones e ingresos a cuenta por el Decreto Foral 228/2006, estableciendo una nueva obligación de retener en relación con determinadas actividades económicas ejercidas por los contribuyentes que determinaran el rendimiento neto de las mismas por el método de estimación objetiva, siendo el tipo de retención del 1 por 100. De esta forma, se estableció la obligación de retener, salvo que el empresario que ejerce la misma comunicara al

pagador de los rendimientos que aquéllos eran determinados mediante el método de estimación directa.

Asimismo, el citado Decreto Foral 228/2006 relacionó las actividades cuyo rendimiento era determinable mediante el método de estimación objetiva y que pasarían, a partir del ejercicio 2007, a cuantificar tal rendimiento mediante el método de estimación directa.

El listado de actividades sometidas a la retención del 1 por 100 es el siguiente:

Grupo o epígrafe IAE	Actividad económica
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2,3,4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales N.C.O.P.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, soldados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
722	Transporte de mercancías por carretera.
757	Servicio de mudanzas.

Por su parte, las actividades que, a partir de 1 de enero de 2007, han pasado a determinar el

rendimiento neto de su actividad por el método de estimación directa son:

IAE	Actividad económica
468.5	Actividades anexas a la industria del mueble (acabado, barnizado, tapizado, dorado, etc.).
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.2	Instalaciones de fontanería.
504.5	Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios, para todo uso, menos el industrial.
504.7	Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase.
505.1	Revestimientos exteriores e interiores de todas clases y en todo tipo de obras.
505.2	Solados y pavimentos de todas clases y en cualquier tipo de obras.
505.3	Preparación y colocación de solados y pavimentos de madera de cualquier clase.
505.4	Colocación de aislamientos fónicos, térmicos y acústicos de cualquier clase y para cualquier tipo de obras; impermeabilización en todo tipo de edificios y construcciones por cualquier procedimiento.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.

Ambas medidas, la correspondiente a la retención del 1 por 100 y la correspondiente a la determinación del rendimiento de algunas actividades por estimación directa, son medidas tendentes a evitar el fraude fiscal que la Administración tributaria había detectado en la determinación del rendimiento de actividades económicas por el método de estimación objetiva, pero, a la vez, son medidas que en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia se solapan, ya que ambos listados de actividades coinciden en gran medida, lo que supone que entre contribuyentes sometidos a la normativa vizcaína únicamente existirá obligación de retener en los casos en que la actividad se encuentra incluida en el primer listado pero no en el segundo.

Es decir, la obligación de retención del 1 por 100 sobre determinadas actividades económicas cuyo rendimiento se determina por el sistema de es-

timación objetiva ha quedado casi vacía de contenido tras haberse establecido el listado de actividades cuyo rendimiento pasa a determinarse por el método de estimación directa, y ello, cuando retenedor y sujeto a retención se encuentran sometidos a la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia.

Sin embargo, tales medidas deben coexistir no sólo por mandato del Concierto Económico, artículo 8.Uno, sino también para el cumplimiento de la finalidad para la que se ha establecido la obligación de retención en Territorio Común, ya que en caso de no establecerse en Bizkaia, todos los casos en los que un contribuyente en estimación objetiva según la normativa de Territorio Común prestara un servicio a un retenedor sometido a normativa vizcaína no estarían sujetos a retención y, con ello, la medida no cumpliría la finalidad para la que fue establecida.

## **LAS ENTIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

ALFONSO ANDÍA ORTIZ (\*)

Las nuevas Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobadas en los Territorios Históricos de Alava, Bizkaia y Guipúzcoa ofrecen un nuevo escenario fiscal a las Entidades de Previsión Social Voluntaria. El ventajoso tratamiento fiscal que goza este singular sistema de previsión social ha sido una de las claves del éxito de este producto de previsional.

El presente artículo pretende dar a conocer el régimen fiscal de las aportaciones y percepciones de las Entidades de Previsión Social Voluntaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluyendo las novedades contempladas por la nueva normativa.

Previamente al análisis de la tributación de las Entidades de Previsión Social Voluntaria hay que comentar que, en los últimos tiempos, este instrumento previsional está avanzando de forma sorprendente tanto en el volumen de activos como, sobre todo, en el número de asociados que confían en este sistema complementario de previsión social.

Las Entidades de Previsión Social Voluntaria constituyen un instrumento básico de complemento, de carácter voluntario y libre, al sistema público de pensiones, dentro del ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El fin último de estas Entidades sin ánimo de lucro es el de proteger a los asociados frente a eventos que puedan poner en

peligro su vida, sus recursos o su actividad.

La evolución de los sistemas de previsión social complementarios se encuentra unida al desarrollo económico de una zona y a su sistema público de Seguridad Social. El objetivo de la previsión social es cubrir la insuficiencia del sistema público, completando los sueldos que los ciudadanos van a percibir del mismo cuando alcancen la edad de jubilación o se produzca cualquiera de las contingencias previstas por el sistema.

La correcta comprensión de la previsión social complementaria exige conocer la estructura diferenciada en dos ámbitos:

- + Previsión social empresarial. Con un carácter privado, se encuentra vinculado al ámbito laboral y está financiado básicamente por la empresa y los trabajadores.
- + Previsión social individual. También de carácter privado, su financiación corre a cargo, exclusivo, del ciudadano.

En ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el Estatuto de Autonomía en su artículo 10.23 atribuye competencia exclusiva a la Comunidad Autónoma en materia de Mutualidades no integradas en la Seguridad Social.

(\*) Jefe de la Sección de Desarrollo Normativo de la Hacienda Foral de Bizkaia

Niveles de renta Base Liquidable	2005			2006						
	Número TOTAL declaraciones IRPF	Número Aportaciones	% aportantes/ declarantes	Importe (euros)	Media	Número TOTAL declaraciones IRPF	Número Aportaciones	% aportantes/ declarantes	Importe (euros)	Média
Hasta 18.000,00	327.893	93.871	28,63	130.088.206	1.386	315.325	90.329	28,65	124.153.090	1.374
18.000 a 30.000	135.487	74.844	55,24	140.423.983	1.876	144.881	76.960	53,12	144.687.825	1.880
30.000 a 54.000	58.243	40.004	68,68	132.436.184	3.311	68.982	47.273	68,53	152.518.764	3.226
54.000 a 66.000	8.272	6.011	72,67	31.303.619	5.208	10.137	7.363	72,63	38.081.622	5.172
66.000 a 90.000	6.623	4.699	70,95	31.736.434	6.754	8.548	6.158	72,04	41.191.578	6.689
Más de 90.000	5.862	4.129	70,44	42.216.995	10.225	8.285	5.639	68,06	56.321.101	9.988
<b>TOTAL</b>	<b>542.380</b>	<b>223.558</b>	<b>41,22</b>	<b>508.205.422</b>	<b>2.273</b>	<b>556.158</b>	<b>233.722</b>	<b>42,02</b>	<b>556.953.980</b>	<b>2.383</b>

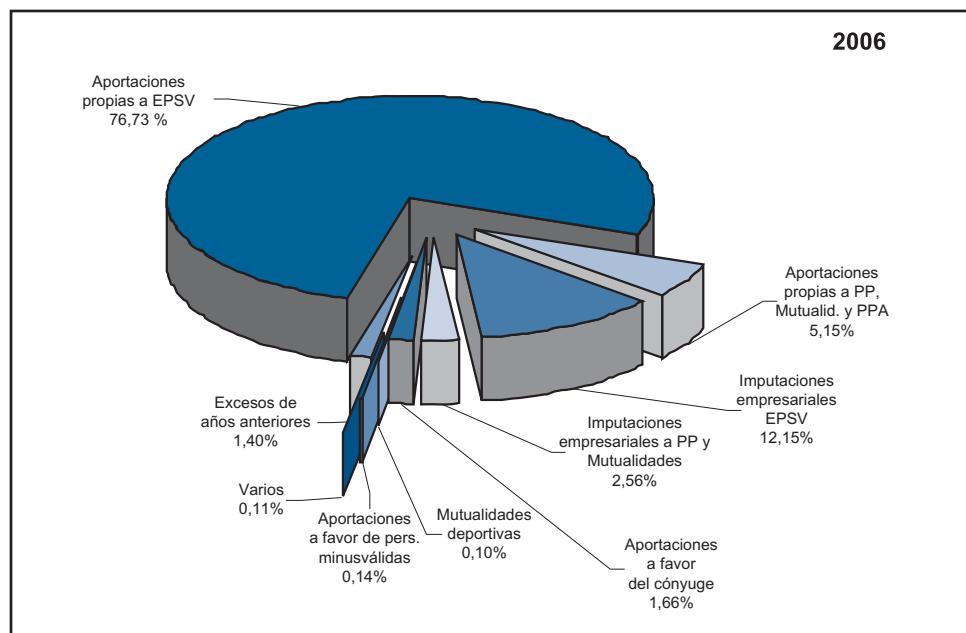
El Parlamento Vasco, en uso de sus atribuciones, aprobó, mediante la Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, un marco legislativo aplicable a estas Instituciones, adaptado a las peculiaridades del País Vasco, y su desarrollo reglamentario se encuentra en el Decreto 87/1984, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria.

Para destacar la importancia de las Entidades de Previsión Social Voluntaria dentro de la economía del País Vasco, esta exposición se va a apoyar en los datos obtenidos de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2005 y 2006. Aunque dichos datos proceden del Territorio Histórico de Bizkaia, en buena medida se pueden extrapolar a todo el País Vasco.

En el primer cuadro que contiene la distribución por tramos de renta de las aportaciones a sistemas de previsión social, se observa que, en el ejercicio 2006, de un total 556.158 declaraciones un 42,02% (233.722) disponen de aportaciones a sistemas de previsión social, con un importe total de 556.953.980 euros y una media de 2.383 euros por declaración. Asimismo, se puede apreciar que cuanto más elevado es el nivel de renta del contribuyente mayor es la aportación, si bien es cierto que, a partir de 30.000 euros de base liquidable, el porcentaje de las declaraciones con aportantes se mantiene estable entorno a un 70%.

El siguiente cuadro pone claramente de manifiesto la preferencia de los contribuyentes vascos por las Entidades de Previsión Social Voluntaria con un 76,73%, en detrimento de otros sistemas de previsión (Planes de Pensiones, Mutualidades...). En importes absolutos, las aportaciones a Entidades de Previsión Social suponen 426.667.348 euros de un total de 556.953.980.

Clave	Descripción	Aportación reducida			
		2.005		2.006	
		Importe	% s/Total	Importe	% s/Total
X	Excesos de años anteriores	7.497.717	1,48	7.781.571	1,40
G	Aportaciones propias a EPSV	386.899.732	76,47	426.667.348	76,73
H	Aportaciones propias a PP, Mutualid. y PPA	28.817.942	5,70	28.638.469	5,15
I	Imputaciones empresariales a EPSV	58.249.349	11,51	67.546.197	12,15
J	Imputaciones empresariales a PP y Mutualidades	12.527.636	2,48	14.228.034	2,56
F	Aportaciones a favor del cónyuge	9.539.432	1,89	9.232.222	1,66
S	Mutualidades deportivas	613.034	0,12	568.615	0,10
A	Aportaciones a favor de pers. minusválidas	759.760	0,15	793.850	0,14
V	Varios	1.043.842	0,21	594.081	0,11
TOTAL		505.948.443	100,00	556.953.980	100,00



Los siguientes cuadros, aunque menos gráficos, también aportan información relevante relativa a la previsión social. En el primero se observa la distribución por tramos de renta de las aportaciones imputadas por los promotores o socio-protectores en el

caso de sistemas de previsión social de empleo, y el segundo, contiene la distribución de las aportaciones a sistemas de previsión social, en función de la fuente principal de renta en las declaraciones.

Niveles de renta Base Liquidable	Imputaciones en RNTP por Aportaciones a Sistemas de Previsión Social					
	2005			2006		
	Número	Importe (euros)	Media	Número	Importe (euros)	Media
Hasta 18.000	13.146	6.926.739	527	11.888	5.805.577	488
18.000 a 30.000	32.349	23.652.799	731	31.678	23.453.479	740
30.000 a 54.000	19.504	27.011.169	1.385	24.285	34.473.232	1.420
54.000 a 66.000	2.351	4.917.163	2.092	3.236	6.712.393	2.074
66.000 a 90.000	1.594	4.303.609	2.700	2.340	5.627.204	2.405
Más de 90.000	1.129	5.194.710	4.601	1.600	6.488.042	4.055
<b>TOTAL</b>	<b>70.073</b>	<b>72.006.189</b>	<b>1.028</b>	<b>75.027</b>	<b>82.559.928</b>	<b>1.100</b>

Concepto	Aportaciones					
	2005			2006		
	Número	Importe (euros)	Media	Número	Importe (euros)	Media
TRABAJO	196.253	428.287.616	2.182	204.462	468.395.768	2.291
ACTIVIDADES	19.484	47.554.020	2.441	20.514	49.893.430	2.432
CAPITAL	7.433	30.054.155	4.043	8.300	36.291.660	4.372
MIXTAS	388	2.309.631	5.953	446	2.373.122	5.321
<b>TOTAL</b>	<b>223.558</b>	<b>508.205.422</b>	<b>2.273</b>	<b>233.722</b>	<b>556.953.980</b>	<b>2.383</b>

Fuente: Diputación Foral de Bizkaia. Departamento de Hacienda y Finanzas

### NOVEDADES Y OTRAS CUESTIONES DEBATIDAS ENTORNO A LAS ENTIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA

La tributación de las Entidades de Previsión Social Voluntaria ha sido, tradicionalmente, un aspecto polémico y continuamente debatido. Esta controversia viene acrecentada por la distribución de competencias sobre la materia ya que la elaboración de

la normativa sustantiva corresponde al Gobierno Vasco, mientras que los Territorios Históricos son los competentes en el ámbito fiscal.

En el proceso de elaboración de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el debate sobre la tributación de las Entidades de Previsión Social Voluntaria se acrecentó debido, principalmente, a las novedades introducidas en te-

ritorio común para los instrumentos de previsión social por la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Durante la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se debatieron diversos aspectos entorno a la previsión social cuya figura más relevante en nuestro ámbito son las Entidades de Previsión Social Voluntaria, destacándose los siguientes:

- Tratamiento de los rendimientos generados por las aportaciones a los sistemas previsionales. Una de las grandes novedades de la reforma era el nuevo régimen fiscal de los rendimientos del capital mobiliario (y gran parte de los del capital inmobiliario) que se integraban en la base imponible del ahorro y cuyo tipo impositivo se establecía en un 18 por 100. Por este motivo, desde ciertos sectores, se consideraba que los rendimientos generados por las aportaciones realizadas a una Entidad de Previsión Social Voluntaria tenían un componente más claro de rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro que de un rendimiento del trabajo.

Al final, no se optó por contemplar esta diferenciación entre aportación y rendimiento sino que se decidió mantener la tributación de las percepciones como rendimientos del trabajo, motivado porque su integración como rendimientos del ahorro hubiese supuesto pérdida de progresividad, dificultado la gestión del impuesto (complejo desglose en los modelos informativos) y, sobre todo, supondría una discriminación negativa para las pensiones de los sistemas públicos que, no olvidemos, son las que se deben potenciar fiscalmente.

- Importe de la reducción de la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social. El sistema de reducción en la base imponible del contribuyente en el momento de realizar la aportación,

con el objeto de incentivar los sistemas previsionales, no se ha llegado a cuestionar, si bien, siempre se ha debatido sobre las cantidades que pueden ser objeto de reducción.

En el momento de la reforma se discutió si el límite de aportación de 8.000 euros anuales resultaba excesivo, máxime teniendo en cuenta que dicho límite se duplica si añadimos a los 8.000 euros que pueden ser objeto de reducción como consecuencia de las aportaciones a los sistemas de previsión "privados", otros 8.000 euros que se pueden reducir como consecuencia de las contribuciones realizadas por los empresarios a los instrumentos de previsión social empresarial. Algun sector, no sin justificación, consideraba excesivos los referidos límites por entender que, únicamente, se pueden acercar al umbral superior de aportaciones aquellos obligados tributarios que gozan de un alto poder adquisitivo.

Con relación a este tema de los límites máximos de aportaciones que pueden ser objeto de deducción, también fue objeto de debate si resultaba o no procedente el incremento del límite de 1.250 euros por cada año que el interesado excediese de 52. De este modo, como se analizará posteriormente en este artículo, la cantidad máxima de reducción para un obligado tributario de 65 ó más años, puede llegar a 24.250 euros. Y si lo multiplicamos por dos, por el juego de los sistemas de previsión social empresarial, puede llegar a los 48.500 euros. Estos límites tan elevados de reducción operan básicamente en el ámbito de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, ya que la generalidad de los instrumentos previsionales cuentan con unos límites financieros (que en la legislación estatal vienen a coincidir con los fiscales) que imposibilitan llegar a los topes previstos en la normativa tributaria del País Vasco.

Sin embargo, no fue un debate demasiado ex-

tenso ya que pronto se optó por mantener los límites máximos de reducción existentes.

- Tratamiento para las prestaciones percibidas en forma de capital. Este tema venía precedido por el anuncio de que la normativa estatal iba a suprimir el porcentaje de integración del 60 por 100, en el caso de prestaciones de sistemas previsionales percibidos en forma de capital.

En el Estado se producen una serie de modificaciones en su normativa sustantiva, en concreto se reforma la Ley y el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones que es el marco de la previsión social. De esta forma, se suprimen los porcentajes de integración del 60% aplicable a las prestaciones percibidas en forma de capital, pero se incluye como novedad la flexibilización del régimen y modalidades de percepción de las prestaciones de los Planes de Pensiones para ser fijadas libremente por el partícipe.

La polémica también procede de la propia filosofía de la previsión social ya que los sistemas previsionales deben tener como objetivo, con carácter general, la obtención de prestaciones en forma de renta y no en forma de capital.

Esta cuestión resulta especialmente relevante en el ámbito de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, porque al debate general sobre la cuestión (algunos sectores defienden que el incentivo únicamente debería producirse para las prestaciones en forma de renta), se añade el hecho de que la normativa sustantiva de este tipo de Entidades, a diferencia de la de otros instrumentos, permite recuperar las aportaciones (con sus correspondientes rendimientos) una vez transcurridos diez años desde la primera aportación. Por tanto, existen supuestos en los que se percibe la prestación capitalizada, sin que haya tenido lugar la contingencia fiscalmente protegida.

Así, ha sido una práctica habitual el uso de las Entidades de Previsión Social Voluntaria como un producto de inversión y no como un sistema de previsión. Incluso para buscar la laguna legal, algunos contribuyentes han ido realizando ejercicios de auténtica ingeniería fiscal, por ejemplo, abriendo anualmente un nuevo Plan de Previsión Social Voluntaria, al objeto de conseguir una irregularidad en el momento de su percepción.

Como novedad en materia de previsión social, la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas articula nuevos incentivos fiscales para las situaciones de dependencia, incluyéndose dentro de las llamadas contingencias fiscalmente protegidas. La dependencia se regula en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. Esta normativa tiene entre sus fines garantizar la igualdad en el ejercicio del derecho subjetivo de la ciudadanía a la promoción de la autonomía personal y la atención a las personas en situación de dependencia, mediante la creación de un Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, con la colaboración y participación de todas las Administraciones Públicas. Las Entidades de Previsión Social Voluntaria han contemplado como contingencia fiscalmente protegible la dependencia, a través de una modificación de la normativa sustantiva contenida en el Decreto del Gobierno Vasco 87/1984, efectuada por el Decreto 92/2007, de 29 de mayo.

Por otra parte, hay que comentar que, tal y como se establecía en la normativa anterior del Impuesto, las aportaciones a sistemas de previsión social clásicos reducen, exclusivamente, la base imponible general. Con el nuevo esquema del impuesto dividido en base imponible del ahorro y general, esta última está compuesta por rendimientos trabajo, rendimientos de actividades económicas y ganan-

cias que no procedan de la transmisión de elementos patrimoniales. Se excluyen, por tanto, los rendimientos del capital mobiliario de la base imponible general, por lo que algunos contribuyentes que antes reducían su base imponible van a ver como sus aportaciones a los sistemas de previsión social no pueden beneficiarse de la reducción en la base imponible.

En relación con este tema pueden ocurrir dos circunstancias perjudiciales para el contribuyente y de difícil solución. La primera sería que, al mantenerse en la normativa la doble imposición en el momento de percepción de las prestaciones por cantidades que no han reducido en base, nos podemos encontrar con una mayor cantidad de supuestos en los que se produzca esta injusticia. Una segunda circunstancia lesiva para el contribuyente se produciría en aquellos supuestos en que el contribuyente tenga excesos de aportaciones de ejercicios anteriores pendientes de reducir (años 2003 a 2007) y sus únicos rendimientos procedan del capital mobiliario, dado que no podrán reducirse cantidades que con la anterior normativa sí tenían derecho.

Los anteriores comentarios pueden tener una lectura positiva para el contribuyente debido a que al componerse la base imponible general, principalmente, por rendimientos del trabajo y actividades económicas, cuando proceda integrar las prestaciones de los diferentes sistemas de previsión social, su tipo medio será más reducido que con la anterior normativa ya que no incluye en la base general los rendimientos del capital mobiliario y de las ganancias patrimoniales a menos de un año (con la anterior normativa integraban la base imponible general).

Por último, hay que destacar que, al igual que en la regulación precedente, si el contribuyente dispusiera de los derechos consolidados así como de

los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social previstos en este artículo, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones o baja voluntaria o forzosa o disolución y liquidación de la entidad, deberá reponer las reducciones en la base imponible general indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. Sin embargo, las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban y no, tal y como se disponía en la anterior normativa, como rendimientos del capital mobiliario

La justificación de esta modificación se basa en que la mayor parte de los rendimientos del capital mobiliario tributan al 18%, en lugar de a la tarifa, por lo que el contribuyente saldría claramente beneficiado si esas cantidades se incluyesen en la base del ahorro.

## COMPARATIVA DE LA NORMATIVA EN TERRITORIO COMÚN Y FORAL

Tradicionalmente el tratamiento fiscal de los productos previsionales en los territorios forales y en territorio común ha sido, prácticamente, idéntico en ambas administraciones. Sin embargo, en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2006 se han seguido sendas diferentes dado que los territorios forales se han decantado por la continuidad del sistema, mientras que en el Estado se han establecido diversas limitaciones.

Los continuos vaivenes en la regulación de los productos previsionales no parecen muy defendibles ya que se trata de instrumentos de previsión a largo

plazo. No hay dudas, que estas modificaciones normativas desconciertan al contribuyente y hacen perder la credibilidad del sistema.

La primera diferencia importante entre ambos sistemas la encontramos en los distintos límites por aportaciones a sistemas de previsión social. Así en el Estado se limitan las cantidades susceptibles de reducción ya que se establece un único límite de 10.000 euros (en los mayores de 50 años se incrementa hasta 12.500 euros), y en los territorios forales se mantiene el doble límite de 8.000 euros para las aportaciones individuales y otro tanto para las aportaciones empresariales.

En un primer análisis parece claramente mejor la normativa de los territorios forales dado que, al existir la duplicidad en las aportaciones individuales y en contribuciones empresariales, las mismas pueden ser de 16.000 euros para los contribuyentes menores de 52 años y, a los 65 años, pueden llegar a alcanzar la cantidad de 48.500 euros.

Además, hay que destacar que la normativa estatal no sólo contiene un límite cuantitativo de 10.000 euros para los menores de 50 años y de 12.500 euros para los mayores de esta edad, sino que también introduce un límite porcentual del 30 por 100 sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, que se eleva al 50 por 100 cuando el contribuyente sea mayor de 50 años.

La normativa foral parece claramente más beneficiosa que la estatal, aunque esta afirmación hay que tomarla con cautela debido a que gran cantidad de contribuyentes vascos no disponen de aportaciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo o las mismas son reducidas, por lo que el sistema estatal les podría resultar más beneficioso, dado que podrían reducir 10.000 euros, en lugar de los 8.000 de los territorios forales.

Los diferentes límites cuantitativos entre la normativa financiera de los productos previsionales y la regulación fiscal darán lugar a situaciones paradójicas. Para los contribuyentes vascos con Planes de Pensiones será de aplicación el nuevo límite financiero establecido en el Estado, esto es, 10.000 euros, y nunca podrá aportar por encima de esa cantidad (a pesar de disponer de 16.000 euros de reducción cuando coinciden aportaciones individuales y empresariales) ya que, de acuerdo a la regulación sustantiva de estos instrumentos, se trataría de una infracción.

Con respecto al cobro de las prestaciones, hay que señalar que, en territorio común, la previsión social sufre un importante revés al suprimirse los porcentajes de integración del 60% cuando se perciben rentas en forma de capital procedentes de instrumentos de previsión social.

En el Estado, unido a la desaparición de los porcentajes de integración estaría la fijación de un régimen transitorio para las aportaciones realizadas con anterioridad al 20 de enero de 2006 ya que dichas aportaciones podrán seguir disfrutando de la integración reducida, mientras que las aportaciones posteriores se integrarán al 100%, lo que complica sobremanera el conocimiento por el contribuyente de la tributación de estos instrumentos.

De todas formas, y como crítica conjunta al tratamiento fiscal de los productos previsionales, hay que comentar que la nueva regulación no beneficia a estos instrumentos previsionales dado que, si bien se mantiene el diferimiento en su tributación, la percepción de estos productos de ahorro a largo plazo tributará de acuerdo a la tarifa del contribuyente, mientras que los productos financieros van a tributar al 18%.

En este sentido, resulta paradójico que una refor-

ma que se ha caracterizado por la neutralidad fiscal de los productos de ahorro da un tratamiento más favorable, en el momento de la percepción de la renta, al especulador a corto plazo con un tipo impositivo del 18% que al contribuyente que ahorra durante años que verá grabada su renta a la escala general.

Las diferencias se agravan en territorio común

debido a que se ha eliminado la reducción que, en función del número de años de generación, se aplicaba a los productos previsionales, castigándolos con una integración al 100%, cuando se perciban en forma de capital.

En el siguiente cuadro se puede observar el diferente tratamiento fiscal de los sistemas de previsión social en territorio foral y en territorio común.

SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL	TERRITORIO FORAL	TERRITORIO COMÚN
LÍMITES APORTACIONES	DOBLE LÍMITE (INDIVIDUAL Y EMPRESARIAL)	LÍMITE CONJUNTO (INDIVIDUAL Y EMPRESARIAL)
GENERAL	8.000 € + 8.000 €	10.000 €
MAYORES 50 AÑOS		12.500 €
MAYORES 52 AÑOS	1.250 €/ AÑO (LÍMITE 24.250 €)	
RENDIMIENTOS TRABAJO Y ACTIVIDADES		LÍMITE 30% (MAYORES 50 AÑOS 50%)
PERCEPCIONES EN FORMA DE CAPITAL	INTEGRACIÓN AL 60 % (UNA VEZ CADA 5 AÑOS)	INTEGRACIÓN AL 100 %

### TRIBUTACIÓN DE LAS PERCEPCIONES DE LAS ENTIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA

El artículo 18 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, titulado "Otros rendimientos del trabajo", establece que determinados rendimientos, que no tienen su origen en una relación laboral en sentido estricto, van a tener el tratamiento de los rendimientos de trabajo.

Las prestaciones derivadas de todos los sistemas de previsión social, tanto públicos como privados, tienen la consideración de rendimientos del trabajo. En lo que se refiere a las Entidades de Previsión So-

cial Voluntaria, la letra a) del artículo 18 de la Norma Foral del Impuesto establece que: "*a) Las cantidades percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria, incluyendo las que se perciban como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación de la entidad o en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.*"

Estas prestaciones han podido ser generadas por el propio perceptor, por ejemplo la jubilación, y por persona diferente al perceptor, por ejemplo, la pensión de viudedad. En todo caso, serán rendimientos del trabajo del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas y no tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, tanto en el supuesto de que la percepción de las Entidades de Previsión Social Voluntaria se obtenga en forma de renta o en forma de capital, nos encontraremos ante un rendimiento del trabajo, sin perjuicio de que su integración será diferente en función de la forma de percepción.

Hay que destacar que cuando se perciban cantidades de una Entidad de Previsión Social Voluntaria como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación de la entidad no habrá que incluirlas en la base imponible del impuesto, siempre que se aporten íntegramente a otra Entidad de Previsión Social Voluntaria dentro de un plazo no superior a dos meses.

Las percepciones que se obtengan de una Entidad de Previsión Social Voluntaria serán rendimientos del trabajo, aunque las aportaciones previas a la misma no hayan podido ser objeto de reducción. La regla general es que las aportaciones a dichas entidades pueden ser objeto de reducción de la base imponible general, sin embargo hay supuestos en los que dicha reducción no se puede llevar a cabo, por ejemplo, cuando las aportaciones superan los límites previstos en el artículo 73 de la Norma Foral del Impuesto, o cuando no existe base imponible general suficiente para practicar la reducción. La normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no establece ninguna excepción para estos supuestos de cara a la consideración como rendimientos del trabajo de las percepciones que en su día se perciban.

Por tanto, hay que tener en cuenta que el sistema podrá resultar atractivo en la medida que las aportaciones puedan ser objeto de reducción de la base imponible general. A este respecto, una deci-

sión equivocada, no reducción de las cantidades aportadas, puede derivar en consecuencias nefastas desde el punto de vista fiscal, ya que dará lugar a supuestos de doble imposición.

Esta doble imposición respecto de las Entidades de Previsión Social Voluntaria sirve también para otras figuras previsionales, pero la aplicación a las Entidades de Previsión Social Voluntaria resulta más frecuente debido a que el límite financiero previsto en la normativa sustantiva para otros instrumentos de previsión social (por ejemplo, los planes de pensiones) reduce la posibilidad de que se produzca esta circunstancia.

#### - Porcentajes de integración

La letra b) del artículo 19.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regula la forma de integración de las percepciones de las Entidades de Previsión Social Voluntaria. La regla general es la integración al 100 por 100 cuando las mencionadas prestaciones se perciban en forma de renta. Sin embargo, el propio 19.2.b), introduce una serie de excepciones, desarrolladas en el Reglamento, que posibilitan un porcentaje de integración menor, concretamente, del 60 por 100.

Antes de iniciar la explicación de la integración de las percepciones hay que señalar que la normativa alavesa presentaba, en la normativa anterior, una importante diferencia con las normativas de Gipuzkoa y Bizkaia. Esta diferencia consistía en que hasta la publicación de la nueva Norma Foral, en Álava no se permitía la posibilidad de aplicar el porcentaje de integración del 60 por 100 en los supuestos de prestaciones sucesivas, una vez transcurridos cinco años desde la percepción de la anterior prestación por la misma contingencia. Sin embargo, en la actualidad, la normativa de los tres Territorios Históricos es similar, incluso en este aspecto tan relevante.

- Percepciones en forma de renta: Supuestos de primera prestación

Se aplicará el porcentaje de integración del 60 por 100, en los casos en los que la primera prestación se perciba por cada una de las diferentes contingencias, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años, sin embargo, no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez o dependencia.

A estos efectos, se entenderá por primera prestación, el conjunto de cantidades percibidas en forma de capital en un mismo periodo impositivo por el acaecimiento de cada contingencia: jubilación, incapacidad (total, absoluta y gran invalidez), muerte o dependencia (severa o gran dependencia).

El mismo tratamiento resultará aplicable a los dos supuestos asimilados a las contingencias, que son enfermedad grave y desempleo de larga duración.

En el caso de prestaciones que se perciban de forma mixta, en la que se combinen rentas con cobros en forma de capital, el porcentaje de integración del 60 por 100 únicamente se aplicará, como es lógico, a los cobros que se hayan percibido de forma capitalizada.

También hay que destacar que el porcentaje del 60 por 100 mencionado se aplicará a la primera cantidad percibida por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias o de los supuestos asimilados. En este supuesto la normativa está previendo los casos de baja voluntaria de un socio, posibilidad que adquiere especial relevancia en el caso de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, teniendo en cuenta que la normativa que

las regula prevé la posibilidad de que el socio solicite dicha baja, una vez transcurridos, al menos, diez años de carencia.

Asimismo, resulta relevante el hecho de que una vez percibida la prestación, no cabe "renunciar" a la integración del 60 por 100 para aplicar el referido porcentaje de integración a otra percepción que se vaya a obtener al año siguiente o a los dos años (pero en todo caso sin que hayan transcurrido cinco años desde la anterior) y que va a ser más elevada que la primera. Y es que la Norma Foral habla del concepto de "primera prestación" que se perciba por cada una de las diferentes contingencias, o de "primera cantidad percibida" por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias.

Esta circunstancia resulta relevante cuando se decide percibir una prestación, por ejemplo, si se percibe un importe mínimo de una Entidad de Previsión Social Voluntaria de empleo con motivo de la jubilación del obligado tributario y, en el ejercicio siguiente, recibe por la misma contingencia la prestación de la Entidad de Previsión Social Voluntaria a la que había realizado aportaciones a título particular. Pongamos que se recibe de la primera un importe de 1.000 euros y al año siguiente percibe de la segunda otra prestación de una Entidad de Previsión Social Voluntaria diferente pero por el mismo concepto, por ejemplo por un importe de 30.000 euros, el porcentaje de integración del 60 por 100 se aplicará a la primera percepción (1.000 euros) y, sin embargo, la de 30.000 euros se integrará al 100 por 100.

No obstante lo anterior, si percibe las dos prestaciones en el mismo periodo impositivo (la de la Entidad de Previsión Social Voluntaria de empleo y la privada), a ambas les resultaría de aplicación el porcentaje de integración del 60 por 100. La diferencia resulta evidente y sustancial.

Ejemplo:

Ángela realiza la primera aportación a una Entidad de Previsión Social Voluntaria el 01-04-1995 y en años sucesivos va realizando aportaciones a la misma. El 01-07-2002 realiza la primera aportación a otra Entidad de Previsión Social Voluntaria diferente y también realiza otras aportaciones a la misma. Con fecha 06-03-2007, solicita la baja en la primera de ellas, de acuerdo con lo regulado en sus estatutos, y percibe la totalidad de las aportaciones realizadas, más los rendimientos producidos. Con motivo de su jubilación, en el año 2008, recibe las correspondientes prestaciones de la "segunda" Entidad de Previsión Social Voluntaria: cobrando en tres pagos: el 14-05-2008, el 03-06-2008 y el 09-07-2008, todas ellas bajo la modalidad de capitalización.

Solución:

En los dos casos, procederá la integración al 60 por 100. En el primero de ellos, por ser la primera cantidad percibida por motivos diferentes del acaecimiento de las contingencias previstas (o supuestos asimilados), esto es, por la baja de la Entidad de Previsión Social Voluntaria. Y en el segundo, porque es la primera prestación percibida con motivo de su jubilación, que es una de las contingencias previstas por su Entidad de Previsión Social Voluntaria. Procederá la integración al 60 por 100 de las tres prestaciones, porque se entiende como primera prestación el conjunto de cantidades percibidas en forma de capital en un mismo periodo impositivo por el acaecimiento de cada contingencia.

- Percepciones en forma de renta: Supuestos de sucesivas prestaciones

Cuando se producen sucesivas prestaciones surgen problemas prácticos y de interpretación. Estas dificultades se ponen de manifiesto con mayor habitualidad en los supuestos de Entidades de Previsión Social Voluntaria que en otros instrumentos previsoriales ya que permiten la baja del socio una vez transcurridos los diez años de carencia, acentuándose cuando el socio lo es de varias Entidades de Previsión Social Voluntaria.

En el caso de sucesivas prestaciones por la misma contingencia, para que proceda la integración al 60 por 100, se exige:

- que hayan transcurrido cinco años desde la anterior prestación (por la misma contingencia) y
- que las aportaciones satisfechas guarden una periodicidad y regularidad suficientes.

Si bien el primero de los requisitos, en principio, no plantea demasiados problemas en cuanto a su interpretación, no sucede lo mismo con el segundo de ellos.

Así, tendremos que acudir al desarrollo reglamentario para determinar cuando nos encontramos ante un supuesto en el que se entiende que las aportaciones guardan, a estos efectos, una periodicidad y regularidad suficientes. Concretamente, el Reglamento, establece la siguiente regla:

"Se entenderá que las aportaciones satisfechas guardan una periodicidad y regularidad suficientes, a efectos de lo dispuesto en el artículo 19.2.b) de la Norma Foral del Impuesto, cuando el periodo medio de permanencia sea superior a la mitad del

número de años transcurridos entre la fecha de la percepción y la fecha de la primera aportación.

El periodo medio de permanencia de las aportaciones será el resultado de calcular el sumatorio de las aportaciones multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las aportaciones satisfechas.”

Esta regla, relativa a la “periodicidad y regularidad suficientes”, resulta de especial relevancia, debido a que cuando no se cumpla, conllevará a que las prestaciones obtenidas, aunque se hayan percibido capitalizadas, deban integrarse en la base imponible del Impuesto al 100 por 100.

Por lo tanto, para ver si la periodicidad y regularidad son suficientes, tendremos que calcular el periodo medio de permanencia de las aportaciones. Para ello, habrá que tomar cada aportación y multiplicarla por el número de años de permanencia de dicha aportación, calcular el sumatorio de dichas multiplicaciones y dividirlo entre la suma total de las aportaciones. Si el resultado, esto es, el periodo medio de permanencia de las aportaciones, es superior a la mitad del número de años transcurridos entre la fecha de la primera aportación y la fecha de percepción, se considerará que la periodicidad y la regularidad son suficientes y, por lo tanto, podrá aplicarse el porcentaje de integración del 60 por 100.

Ejemplo:

Patricia aporta anualmente 6.000 euros a una EPSV el primer día del año. Transcurridos 10 años, en el ejercicio 2003, realiza un rescate de dicha EPSV e integra al 60%. Transcurridos otros 5 años, el 1 de enero de 2008 vuelve a realizar otro rescate.

Calcular el periodo medio de permanencia para determinar si puede volver a aplicar la integración del 60% a ese segundo rescate.

Solución:

El cálculo que tendrá que realizar es el siguiente:

FECHA DE LA APORTACIÓN	APORTACIÓN	NÚMERO AÑOS	APORTACIÓN X N° AÑOS
01-01-1993	6.000	15	90.000
01-01-1994	6.000	14	84.000
01-01-1995	6.000	13	78.000
01-01-1996	6.000	12	72.000
01-01-1997	6.000	11	66.000
01-01-1998	6.000	10	60.000
01-01-1999	6.000	9	54.000
01-01-2000	6.000	8	48.000
01-01-2001	6.000	7	42.000
01-01-2002	6.000	6	36.000
01-01-2003	6.000	5	30.000
01-01-2004	6.000	4	24.000
01-01-2005	6.000	3	18.000
01-01-2006	6.000	2	12.000
01-01-2007	1.500	1	1.500
01-04-2007	1.500	0,75	1.125
01-07-2007	1.500	0,50	750
01-10-2007	1.500	0,25	375
TOTAL	90.000		717.750

Período medio de permanencia:  $717.750 / 90.000 = 7,975$ .

$7,975 > 7,5$  (mitad del número de años transcurridos entre la fecha de percepción y la fecha de primera aportación).

Por ello, al ser el período medio de permanencia superior a mitad del número de años transcurridos entre la fecha de percepción y la fecha de primera aportación, podría volver a aplicar el

porcentaje de integración del 60% al segundo rescate.

En el ejemplo propuesto se realiza con unas aportaciones similares a lo largo de los años y, lógicamente, la periodicidad y regularidad será suficiente.

Cuando las aportaciones son irregulares (unos años se realizan aportaciones elevadas, otros años, en cambio son pequeñas o no se hacen aportaciones), el resultado es totalmente diferente en uno y en otro. Para el cálculo que determina si la periodicidad y regularidad de las aportaciones son suficientes se otorga mayor peso a las aportaciones antiguas que a las recientes, incentivándose las aportaciones más antiguas, en cumplimiento del objetivo del incentivo, que pretende potenciar los sistemas previsionales, en contra de actuaciones que más que utilizar una Entidad de Previsión Social Voluntaria como un instrumento de previsión, buscan exclusivamente un beneficio fiscal.

La casuística en esta materia resulta de lo más heterogénea lo que nos obliga a analizar caso por caso. Sin embargo, hay que comentar el supuesto en el que un mismo obligado tributario es socio de diversas Entidades de Previsión Social Voluntaria. El Reglamento, como hemos repetido en varias ocasiones, exige que, para que resulte de aplicación el porcentaje del 60 por 100 en prestaciones sucesivas, las aportaciones deben guardar una periodicidad y regularidad suficientes.

En estos supuestos, el cálculo para determinar si dicho requisito se cumple, y aunque la normativa no dice nada al respecto, se debe hacer tomando en consideración no la totalidad de las aportaciones en su conjunto, sino de manera individual por cada Entidad de Previsión Social Voluntaria. Esto es, hay que diferenciar el hecho de que, si bien en el caso

de que se produzcan rescates de varias Entidades de Previsión Social Voluntaria en el mismo periodo impositivo el porcentaje de integración del 60 por 100, en su caso, podría aplicarse a todos ellos (y no únicamente al primero del ejercicio), sin embargo el cálculo para determinar si las aportaciones guardan una regularidad y periodicidad suficientes se debe hacer individualmente por cada Entidad de Previsión Social Voluntaria.

#### **LÍMITES DE REDUCCIÓN POR APORTACIONES Y CONTRIBUCIONES A ENTIDAD DE PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA**

Las aportaciones a Entidades de Previsión Social Voluntaria (incluyendo aportaciones a todos los sistemas de previsión social) que dan derecho a la reducción de la base imponible general tienen un doble límite:

a) 8.000 euros anuales para la suma de las aportaciones realizadas por los socios.

Este límite, en el caso de socios mayores de cincuenta y dos años en la fecha del devengo del Impuesto, se incrementará en 1.250 euros adicionales por cada año de edad del socio que exceda de cincuenta y dos años, y con el límite máximo de 24.250 euros para socios de sesenta y cinco años o más.

b) 8.000 euros, con carácter general, y los límites incrementados para mayores de cincuenta y dos años, para las contribuciones empresariales realizadas por los socios protectores a Entidades de Previsión Social Voluntaria, a favor de los socios.

Los límites establecidos en las letras a) y b) anteriores, se aplicarán de forma independiente e individual a cada socio integrado en la unidad familiar. Esta circunstancia obliga a analizar individualmente, por cada uno de los miembros que componen la

unidad familiar, si se dispone de base imponible suficiente para practicarse la reducción.

Las aportaciones propias que el empresario individual realice a entidades de previsión social, de los que a su vez sea socio protector y beneficiario se entenderán incluidas dentro de este mismo límite, como contribuciones empresariales.

Para que las aportaciones del propio empresario sean deducibles deben afectar al colectivo de trabajadores. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que se entenderá que las contribuciones que realiza el contribuyente a instrumentos de previsión social empresarial constituidos por planes de pensiones de empleo, mutualidades de previsión social o Entidades de Previsión Social Voluntaria, afectan al colectivo de trabajadores, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- Que el sujeto pasivo sea el socio protector y los empleados sean los socios ordinarios.

- Que la totalidad del personal empleado por el socio protector esté acogido o en condiciones de acogerse a un instrumento de previsión social empresarial del que el sujeto pasivo sea socio protector, sin que pueda exigirse una antigüedad superior a dos años para acceder a aquél.

A estos efectos, se considerará personal empleado al trabajador por cuenta ajena o asalariado vinculado al promotor o socio protector por relación laboral, incluido el personal con relación laboral de carácter especial. La condición de socio ordinario, partícipe o mutualista podrá extenderse a los socios trabajadores y de trabajo en los instrumentos de previsión social empresarial promovidos en el ámbito de las sociedades cooperativas y laborales.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

matiza que las contribuciones empresariales podrán ser diferentes conforme a criterios establecidos mediante acuerdo colectivo o disposición equivalente o según lo previsto en las especificaciones del instrumento de previsión social empresarial del que el sujeto pasivo sea promotor o socio protector, que guardarán una proporcionalidad con parámetros cuantificables como el salario, edad, antigüedad, importe de las retribuciones del personal empleado u otros, que afecten a la totalidad del personal empleado.

Además de los límites generales de 8.000 euros por aportaciones individuales y otro tanto por contribuciones empresariales, las personas mayores de 52 años disfrutan de un límite incrementado. Estos contribuyentes elevan en 1.250 euros para cada año la aportación susceptible de reducir la base imponible, tanto para la individual como la empresarial. Las aportaciones, en función de la edad, podrán ser las que aparecen en el cuadro siguiente, teniendo en cuenta su posible duplicidad por aportaciones individuales y empresariales, de tal forma que un contribuyente con una edad de 65 años podrá reducir su base imponible en una cantidad de hasta 48.500 euros.

EDAD	LÍMITE (EUROS)
53 años	9.250
54 años	10.500
55 años	11.750
56 años	13.000
57 años	14.250
58 años	15.500
59 años	16.750
60 años	18.000
61 años	19.250
62 años	20.500
63 años	21.750
64 años	23.000
65 años y en adelante	24.250

En el siguiente cuadro se puede observar el ahorro fiscal de un contribuyente por aportaciones a

una Entidad de Previsión Social Voluntaria en función de su edad, aportación y tipo impositivo:

EDAD	LÍMITE	TIPO IMPOSITIVO				
		23%	28%	35%	40%	45%
52 años	8.000	1.840	2.240	2.800	3.200	3.600
53 años	9.250	2.127,5	2.590	3.237,5	3.700	4.162,5
54 años	10.500	2.415	2.940	3.675	4.200	4.725
55 años	11.750	2.702,5	3.290	4.112,5	4.700	5.287,5
56 años	13.000	2.990	3.640	4.550	5.200	5.850
57 años	14.250	3.277,5	3.990	4.987,5	5.700	6.412
58 años	15.500	3.565	4.340	5.425	6.200	6.975
59 años	16.750	3.852,5	4.690	5.862,5	6.700	7.537,5
60 años	18.000	4.140	5.040	6.300	7.200	8.100
61 años	19.250	4.427,5	5.390	6.737,5	7.700	8.662,5
62 años	20.500	4.715	5.740	7.175	8.200	9.225
63 años	21.750	5.002,5	6.090	7.612,5	8.700	9.787,5
64 años	23.000	5.290	6.440	8.050	9.200	10.350
65 años	24.250	5.577,5	6.790	8.487,5	9.700	10.912,5

En cuanto a los excesos de aportaciones, las cantidades aportadas a los diferentes sistemas de previsión social por los socios que excedan de los límites cuantitativos de reducción de la base imponible general (8.000 euros o los límites incrementados para los socios mayores de 52 años), podrán reducirse en la base imponible general en los cinco ejercicios siguientes, respetando el citado límite.

Del mismo modo podrán reducirse en la base imponible general en los cinco ejercicios siguientes, los excesos de las contribuciones empresariales con respecto a los límites cuantitativos de reducción de

la base imponible general (8.000 euros o los límites incrementados para los socios mayores de 52 años).

Cuando las aportaciones de los socios o las contribuciones empresariales no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma, podrán asimismo, ser objeto de reducción en los cinco ejercicios siguientes, sin exceder de las mismas.

Asimismo, las aportaciones realizadas por los contribuyentes a favor del cónyuge o pareja de he-

cho que no obtenga rentas a integrar en la base imponible general, o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por exceder del límite previsto de 2.400 euros, podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes.

En consecuencia, la Norma Foral prevé el traslado a los cinco ejercicios siguientes de los excesos de aportaciones que no hayan podido reducir la base imponible y, en desarrollo de esta previsión, el Reglamento de Impuesto establece el procedimiento para hacer efectiva la reducción en los siguientes ejercicios.

Así, el Reglamento dispone que las solicitudes se realizarán al tiempo de efectuarse la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que las aportaciones realizadas hayan excedido de los límites antes mencionados o por insuficiencia de base imponible.

El exceso no reducido se imputará al primer ejercicio, dentro de los cinco siguientes, en que las aportaciones efectuadas en el mismo no alcancen los límites cuantitativos de reducción establecidos en el artículo 73 de la Norma Foral. A estos efectos, cuando en el período impositivo en que se produzca dicho exceso concurran aportaciones del contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor o socio protector, la determinación de la parte del exceso que corresponde a unas y otras se realizará en proporción a los importes de las respectivas aportaciones y contribuciones.

En el supuesto que concurran aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por exceder de los límites establecidos o por insuficiencia de base imponible, se entenderán reducidas en primer lugar las aportaciones correspondientes a años anteriores.

## ENTIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA A FAVOR DEL CÓNYUGE O PAREJA DE HECHO

El apartado 9 del artículo 73 de la Norma Foral regula las aportaciones del cónyuge o pareja de hecho a las Entidades de Previsión Social Voluntaria (incluidos los diferentes sistemas de previsión social).

El objetivo de esta figura es permitir al contribuyente que no trabaja con asiduidad fuera de casa y que, habitualmente, desempeña las labores domésticas disfrutar de las ventajas fiscales de las aportaciones a su propio sistema de previsión social.

De esta forma, se establece que los contribuyentes cuyo cónyuge o pareja de hecho no obtenga rentas a integrar en la base imponible general, o cuando las que obtenga sean inferiores a 8.000 euros anuales, podrán reducir en su propia base imponible general las aportaciones realizadas a los diferentes sistemas de previsión social de los que dicho cónyuge o miembro de la pareja de hecho sea socio, partícipe, mutualista o titular, con el límite máximo conjunto de reducción de 2.400 euros anuales.

Al respecto de las Entidades de Previsión Social Voluntaria a favor del cónyuge hay que precisar las siguientes cuestiones:

- Estas aportaciones son independientes de las reducciones realizadas por el propio contribuyente.

- Las aportaciones en favor del cónyuge o pareja de hecho estarán no sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Estas aportaciones del cónyuge o pareja de hecho a los diferentes sistemas de previsión social de los que sea socio, mutualista, partícipe o titular, puede ser efectuada por él mismo o por el contribuyen-

te que luego las reducirá en su declaración del Impuesto.

- Con respecto a la normativa anterior, hay que destacar que se ha ampliado la posibilidad de realizar aportaciones al cónyuge no trabajador ya que, en la normativa vigente hasta 2006, se exigía que no obtuviese rentas a integrar en la base imponible general superiores a 8.000 euros, base imponible que incluía los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias generadas en un plazo inferior a un año. Con la nueva estructura del impuesto los rendimientos del capital mobiliario y la práctica totalidad de las ganancias se integran en la base del ahorro. Esto puede dar lugar a que pueda un cónyuge no trabajador pero "rentista" beneficiarse de esta reducción.

- Por otra parte, y al igual que en el resto de sistemas de previsión social, se prevé la posibilidad de que los socios soliciten que las cantidades aportadas que excedan del límite cuantitativo de reducción (2.400 euros) o que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma, puedan reducirse de la base imponible en los cinco ejercicios siguientes.

- Uno de los problemas que suele plantearse es el momento en el cual puede percibirse esa prestación ya que se trata de personas que no trabajan, es decir, que no tienen una edad de jubilación. Se entiende que hay que acudir a la normativa sustancial reguladora, estableciéndose en la misma que desde el momento en que el partícipe cumpla los 60 años se podrán percibir las prestaciones (se asimila a la jubilación).

- De acuerdo con la Consulta de la Dirección General de Tributos de 6 de Febrero de 2002, el concepto "cónyuge" no se define en la normativa fiscal, por lo que hay que acudir al Código Civil, de tal forma que se permitiría realizar aportaciones

al cónyuge separado judicialmente ya que civilmente el matrimonio no se disuelve hasta el divorcio.

## ENTIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA CONSTITUIDAS EN FAVOR DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD

El artículo 74 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contiene el régimen aplicable a una Entidad de Previsión Social Voluntaria constituida en favor de personas con discapacidad que, con la anterior normativa, se recogía en la Disposición Adicional Cuarta (Tercera, en Bizkaia).

Para la constitución de estas Entidades de Previsión Social Voluntaria con un régimen especial se requiere que la persona tenga un grado de minusvalía física o sensorial, igual o superior al 65%. Además, y como novedad de la Norma Foral, se amplía a las personas con discapacidad psíquica igual o superior al 33% o una incapacidad declarada judicialmente, con independencia de su grado.

El partícipe ha de ser el propio discapacitado, quien, además, debe ser beneficiario de manera única e irrevocable de las aportaciones realizadas por terceras personas en su favor.

Las aportaciones pueden ser realizadas por:

- el propio discapacitado partícipe;
- terceros que guarden con él una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge, pareja de hecho o aquéllos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

En estos últimos supuestos, los límites de aportación y reducción son independientes de los que les resulten

aplicables con respecto a las aportaciones efectuadas a su Entidad de Previsión Social Voluntaria.

Cuando concurran aportaciones del discapacitado con otras aportaciones realizadas en su favor por otras personas familiares, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por el propio minusválido y sólo si las mismas no alcanzan el límite de 24.250 euros, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas en su favor por esas otras personas en la base imponible de éstas, sin que el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones en favor de un mismo minusválido (incluidas las propias aportaciones del discapacitado) puedan superar la cuantía de 24.250 euros.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones en favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las del propio discapacitado, no pueden exceder de 24.250 euros anuales. En caso de concurrencia de aportaciones, el límite de reducción citado se aplica primero a las aportaciones del propio discapacitado y, después, de manera proporcional, a las restantes aportaciones (con la normativa anterior el orden de reducción era en función de la cercanía del parentesco).

Las prestaciones en forma de renta obtenidas por estas personas minusválidas, correspondientes a aportaciones a sistemas de previsión social realizadas en su favor, tributarán como rendimiento de trabajo, con una exención de hasta tres veces el Salario Mínimo Interprofesional. Esta reducción tiene como límite los ingresos íntegros, de acuerdo a lo establecido en el artículo 9.26º de la Norma Foral.

Si se percibieran las prestaciones o se dispusiera anticipadamente, total o parcialmente, de tales derechos consolidados en supuestos distintos de los es-

tablecidos en el artículo 8.8 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, es decir, desempleo de larga duración, enfermedad grave o por movilización para su integración en otro plan de pensiones, EPSV o mutualidades, el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas en su día, practicando autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora, que deberán presentarse en el plazo que media entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realizó la disposición anticipada. Las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados, en el importe que excedan de las aportaciones realizadas y de las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimientos del trabajo en el período en que se perciban.

No obstante lo comentado en el párrafo anterior, hay que tener en cuenta que, en estos sistemas de previsión social constituidos en favor de personas con discapacidad, las contingencias cubiertas tienen las siguientes peculiaridades:

+ Jubilación de la persona con discapacidad. De no ser posible el acceso a esta situación, podrán percibir la prestación correspondiente a la edad que se señale de acuerdo con las especificaciones del plan a partir de que cumpla los 45 años, siempre que carezca de empleo u ocupación profesional.

+ Incapacidad y dependencia del discapacitado o del cónyuge del discapacitado, o de uno de los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive de los cuales dependa o de quien le tuviese a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. Así mismo, podrá ser objeto de cobertura el agra-

vamiento del grado de discapacidad del partícipe que le incapacite de forma permanente para el empleo u ocupación que viniera ejerciendo, o para todo trabajo, incluida la gran invalidez sobrevenida, cuando no sea posible el acceso a prestación conforme a un Régimen de la Seguridad Social.

+ Fallecimiento del discapacitado. No obstante, las aportaciones realizadas por personas que puedan realizar aportaciones a favor del discapacitado sólo podrán generar, en caso de fallecimiento del discapacitado, prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes las hubiesen realizado, en proporción a la aportación de éstos.

+ Jubilación del cónyuge o de uno de los parientes del discapacitado en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, del cual dependa o de quien le tenga a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

+ Fallecimiento del cónyuge del discapacitado, o de uno de los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive de los cuales dependa o de quien le tuviese a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

Los supuestos de liquidez del régimen especial para personas con discapacidad son los siguientes:

+ Enfermedad grave según lo previsto en el régimen general y también en las situaciones que requieran, de forma continuada durante un período mínimo de tres meses, su internamiento en residencia o centro especializado, o tratamiento y asistencia domiciliaria.

+ Desempleo de larga duración. Será de aplicación cuando dicha situación afecte al partícipe discapacitado, a su cónyuge o a uno de sus parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado in-

clusive, de los cuales dependa económicamente, o de quien lo tenga a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

Por las aportaciones a los sistemas de previsión social en favor de personas con discapacidad que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma o por superar el límite cuantitativo máximo de aportación de 8.000 euros por cada persona en favor de personas con discapacidad, van a gozar del mismo tratamiento que el establecido en el supuesto general de excesos de aportaciones, es decir, se podrán reducir de la base imponible en los cinco ejercicios siguientes.

Al respecto de este instrumento previsional hay que precisar algunos aspectos:

- Para la aplicación de este régimen especial es necesario que el sistema de previsión social tenga incluido entre sus especificaciones el régimen de las personas con discapacidad.

- La persona no discapacitada puede realizar aportaciones a su propio sistema previsional y, además, puede realizar aportaciones en favor de una persona con discapacidad hasta 8.000 euros, independientemente del límite anterior.

- Al mismo tiempo, la persona con discapacidad puede realizar aportaciones a su sistema de previsión por el régimen general (la discapacidad se ha podido adquirir recientemente) y, además, aportaciones a su plan especial de discapacitado, sin que el límite total anual pueda exceder de 24.250 euros.

- Por parentesco no debe de entenderse exclusivamente el parentesco por consanguinidad, se admite también el parentesco por afinidad (Criterio de la Hacienda Foral de Bizkaia).

- Las obligaciones de información se recogerán, como en todos los sistemas previsionales, en el modelo informativo 345, que se presentará en el mes de enero de cada ejercicio.

- El cómputo de límites es conjunto para las cantidades aportadas por el partícipe (o por terceros) y para las contribuciones empresariales que le puedan ser imputadas, en caso de que trabaje.

- Las aportaciones en favor de personas con discapacidad no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- La disponibilidad de los derechos consolidados, así como las contingencias que determinan el derecho del discapacitado a las prestaciones, se desarrollan en el Real Decreto 304/2004, recongiendo algunos supuestos más flexibles que el régimen general, en atención a especiales situaciones de necesidad de este colectivo.

En consulta de 14 de agosto de 2007, se responde a un contribuyente que tiene reconocido por parte del Departamento de Acción Social de la Diputación Foral de Bizkaia un porcentaje de discapacidad del 75 por 100, desde junio de 2002. Realiza aportaciones a una EPSV y está pensando percibir la totalidad o parte de los derechos acumulados en la misma. Se pregunta lo siguiente:

1) Si las cantidades que quiere cobrar gozan de alguna exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si así fuera, desearía saber cuáles son los requisitos que debe cumplir para poder gozar de la misma.

2) Si, caso de poder aplicar alguna exención sobre las cantidades percibidas, puede continuar realizando aportaciones a la misma EPSV o a otra distinta.

(...) A los efectos que nos ocupan, toda vez que no existe, ni en la legislación tributaria ni en la sustantiva, ninguna regulación especial sobre las EPSV constituidas a favor de personas con minusvalía, debe entenderse que las menciones que se hagan en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a este tipo de entidades incluyen a cualquier EPSV en la que el socio ordinario ostente el grado de discapacidad exigido.

(...) Las prestaciones con derecho a la exención prevista en el artículo 9.26 de la NFIRPF serán únicamente aquéllas que se correspondan con las aportaciones realizadas una vez le fue reconocida la citada minusvalía (en junio de 2002). Prestaciones éstas que deberán ser calculadas mediante una regla financiera en la que se tengan en cuenta el importe de las cantidades aportadas, las fechas de las aportaciones, y los rendimientos generados por éstas.

Respecto a la segunda cuestión planteada en el escrito de consulta, únicamente cabe afirmar que la normativa fiscal no recoge ninguna limitación a la posibilidad de realizar aportaciones a una EPSV, por no tratarse de una cuestión de naturaleza tributaria. Motivo por el cual, esta Dirección General no puede pronunciarse sobre el particular. Sin perjuicio de las limitaciones y restricciones recogidas en los Estatutos de las EPSV y en la normativa dictada por el órgano competente para el control administrativo de este tipo de Entidades.

#### DEDUCCIÓN POR APORTACIONES A ENTIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN EL ÁMBITO EMPRESARIAL

Dentro del confuso escenario de la previsión social, en la Disposición Transitoria Decimocuarta nos encontramos con una deducción por aportaciones a sistemas de previsión social en el ámbito empresarial.

La citada disposición tiene un ámbito temporal limitado a los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2007 y hasta el 31 de diciembre de 2011. En estos ejercicios, los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra del 50 por 100, con un límite máximo de 200 euros, de las cantidades aportadas durante el período impositivo a instrumentos de previsión social empresarial, siempre que cumplan las condiciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Para la aplicación de la deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social o a entidades de previsión social voluntaria que actúen como instrumento de previsión social empresarial, se requiere que las contribuciones afecten al colectivo de trabajadores. Este requisito se cumple cuando se den los requisitos siguientes:

a) Que el sujeto pasivo sea el promotor o socio protector y los empleados sean los socios ordinarios, partícipes o mutualistas.

b) Que la totalidad del personal empleado por el promotor o socio protector esté acogido o en condiciones de acogerse a un instrumento de previsión social empresarial del que el sujeto pasivo sea promotor o socio protector, sin que pueda exigirse una antigüedad superior a dos años para acceder a aquél.

A estos efectos, se considerará personal empleado al trabajador por cuenta ajena o asalariado vinculado al promotor o socio protector por relación laboral, incluido el personal con relación laboral de carácter especial. La condición de socio ordinario, partícipe o mutualista podrá extenderse a los socios trabajadores y de trabajo en los instrumentos de previsión social empresarial promovidos en el ámbito de las sociedades cooperativas y laborales.

Las contribuciones empresariales podrán ser diferentes conforme a criterios establecidos mediante acuerdo colectivo o disposición equivalente o según lo previsto en las especificaciones del instrumento de previsión social empresarial del que el sujeto pasivo sea promotor o socio protector, que guardarán una proporcionalidad con parámetros cuantificables como el salario, edad, antigüedad, importe de las aportaciones del personal empleado u otros, que afecten a la totalidad del personal empleado.

La base de la deducción estará constituida por:

- Las nuevas aportaciones a sistemas de previsión social empresarial que se constituyan a partir del 1 de enero de 2007 como consecuencia de convenio, acuerdo colectivo o disposición equivalente.

- Los incrementos de aportaciones a sistemas de previsión social empresarial ya existentes, que supongan un incremento porcentual de la aportación del trabajador respecto a la aportación del ejercicio anterior que se deriven de compromisos de aportación establecidos mediante un convenio, acuerdo colectivo o disposición equivalente.

No se incluirán en la base de la deducción las aportaciones realizadas por el trabajador con carácter voluntario y por encima de las pactadas en convenio, acuerdo colectivo o disposición equivalente, ni las aportaciones empresariales.

Para la aplicación de esta deducción será requisito imprescindible que los incrementos de aportaciones del trabajador estén incluidos en el modelo informativo correspondiente, circunstancia que no va a ser fácil de conocer por las entidades de previsión social dada la casuística que puede existir (contratos iniciados a mitad de ejercicio, trabajadores que proceden de otra actividad...).

# **LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE DE LOS SUJETOS PASIVOS DISCAPACITADOS EN EL IRPF A LA LUZ DE LA NUEVA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE**

JUAN CALVO VÉRGEZ (\*)

## SUMARIO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA TRASCENDENCIA DE LA DISCAPACIDAD EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO.

II. ESTRUCTURA GENERAL DEL NUEVO IRPF A LA LUZ DE LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE.

III. LOS MÍNIMOS PERSONAL, FAMILIAR Y POR DISCAPACIDAD EN LA NUEVA LIRPF.

IV. REDUCCIONES SUSCEPTIBLES DE SER APLICADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS DISCAPACITADOS DEL IRPF.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA TRASCENDENCIA DE LA DISCAPACIDAD EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Sin lugar a dudas, es un hecho incontestable la importancia adquirida en los últimos tiempos por el conjunto de personas que sufren distintos grados de discapacidad, quienes persiguen alcanzar su integración en un plano de igualdad con el resto de los ciudadanos. Esta igualdad no debe ser sólo de carácter nominal, sino que ha de proyectarse sobre todas aquellas situaciones de discriminación originadas por la posición inicial de clara desventaja en la

que estos sujetos se encuentran, en aras de lograr una igualdad de oportunidades real.

Como es sabido, nuestra Constitución de 1978 reconoce en su art. 14 el principio de igualdad o de no discriminación, al disponer que *"todos los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o por cualquier otra condición o circunstancia personal o social"*. Al mismo tiempo, se encarga de precisar el art. 9.2 de la Norma Fundamental que *"corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social"*. Y el art. 10.1 de la Constitución (CE) afirma que *"la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social"*.

La aplicación de todos estos preceptos, sin perjuicio de su alcance general, adquiere especial importancia en el ámbito de la discapacidad, al promover la erradicación de toda discriminación por razón de las minusvalías físicas, psíquicas o senso-

(\*) Doctor en Derecho. Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León.

riales de cualquier clase que pueda padecer un individuo.

Por otra parte establece el art. 49 CE, encuadrado dentro del Capítulo III del Título I (cuya denominación es "De los principios rectores de la política social y económica"), que "*los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos*". Incluso, dentro de esta misma línea, cabría aludir a la incidencia del art. 41 CE, en virtud del cual, "*los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y las prestaciones complementarias serán libres*".

Lo dispuesto en todos estos preceptos constitucionales debe ponerse además, dentro del marco específico de la fiscalidad, en conexión con el art. 31.1 de la Norma Fundamental, en virtud del cual "*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*".

Señala la Exposición de Motivos de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de Oportunidades, no Discriminación y Accesibilidad de las Personas con Discapacidad que estas personas "*precisan de garantías suplementarias para vivir con plenitud de derecho o para participar en igualdad de condiciones que el resto de los ciudadanos en la vida económica, social y cultural del país*". Por su parte el art. 1 de la citada Ley, que sirve de

complemento a la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos, se encarga de precisar que el objeto de la misma lo constituye "*establecer medidas para garantizar y hacer efectivo el derecho de igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad*".

La Ley 51/2003 tuvo por objeto establecer medidas para garantizar y hacer efectivo el derecho a la igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad, conforme a lo dispuesto en los arts. 9.2, 10, 14 y 49 CE. A estos efectos, se entiende por "igualdad de oportunidades" la ausencia de discriminación, directa o indirecta, que tenga su causa en una discapacidad, así como la adopción de medidas de acción positiva orientadas a evitar o compensar las desventajas de una persona con discapacidad para participar plenamente en la vida política, económica, cultural y social.

Refiriéndose al ámbito subjetivo de aplicación de la Ley, su art. 1.2 dispone que tendrán la consideración de personas con discapacidad aquéllas a quienes se les haya reconocido un grado de minusvalía igual o superior al 33%, añadiéndose a continuación que, en todo caso, se considerarán afectados por una minusvalía en grado igual o superior al 33% los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez y los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Sucede no obstante que, ya desde la entrada en vigor de la citada Ley, se han producido decisiones administrativas heterogéneas y, en algunas ocasiones, contradictorias, emanadas de los distintos órganos de las Administraciones Públicas, en relación con la forma de acreditar la asimilación al grado de minusvalía prevista en el citado artículo. Pues

bien, al objeto de precisar el alcance de la equiparación del grado de minusvalía prevista en el art. 1.2 de la Ley 51/2003 y de fijar unos criterios homogéneos de actuaciones para todo el Estado, se ha dictado recientemente el Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre, por el que se determina la consideración de persona con discapacidad a los efectos de la Ley 51/2003. Dicho Real Decreto toma además en consideración lo dispuesto en el citado precepto, de conformidad con el cual la acreditación del grado de minusvalía se realizará en los términos establecidos reglamentariamente y tendrá validez en todo el territorio nacional.

¿Cómo deben actuar los poderes públicos en el ámbito de la discapacidad? De conformidad con lo previsto en el art. 2.f) de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, la actuación de los poderes públicos ha de inspirarse en el llamado "principio de transversalidad", comprendiendo "*las políticas y líneas de acción de carácter general en cualquiera de los ámbitos de la actuación pública, dónde se tendrán en cuenta las necesidades y demandas de las personas con discapacidad*".

Pues bien, dentro de las políticas a través de las cuales se plantea la posibilidad de prestar especial atención a este colectivo se encuentra la política fiscal. En efecto, la normativa tributaria ha de tener bien presente la específica problemática de los discapacitados. Y todo estudio que pretenda llevarse a cabo acerca de la protección de los discapacitados en ámbitos tales como los del Derecho de la Seguridad Social o el Derecho Tributario ha de partir de un dato que, no por obvio, deja de ser esencial: la existencia de una desigualdad entre las personas discapacitadas y quienes no padecen discapacidad alguna. Ahora bien, desde un punto de vista jurídico, estas diferencias (ya sean físicas, psíquicas, sensoriales o de cualquier otra clase), no pueden provocar que los discapacitados resulten discrimina-

dos, en cualquier ámbito, por razón de su minusvalía. La razón es bien sencilla: tienen los mismos derechos y deberes que el resto de los ciudadanos.

En consecuencia, estimamos que el Estado debe ejercer una acción represora sobre todas aquellas conductas ilegales que puedan originarse, prestando así una especial tutela a los derechos de las personas discapacitadas en aras de impedir que estos resulten menoscabados.<sup>1</sup>

Ahora bien, al mismo tiempo, y debido a las diferencias esenciales que caracterizan la situación personal de las personas discapacitadas en relación con el resto de ciudadanos, el Estado debe adoptar además todas aquellas medidas que estime oportunas (tanto desde un ámbito normativo, como financiero o incluso desde el punto de vista del desarrollo de la función pública), con la finalidad de lograr reducir al máximo tales diferencias e igualar, en la medida de los posible, a unos y otros ciudadanos en el disfrute de sus derechos.

Dicha diferencia de trato resulta plenamente justificada, no vulnerando en ningún caso el principio de igualdad o la prohibición de discriminación, dadas las circunstancias concurrentes a que nos referimos.

La atención a las personas en situación de dependencia y la promoción de su autonomía personal constituye uno de los principales retos de la política social de los países desarrollados. El principal objetivo que se persigue no es otro que atender las necesidades de aquellos sujetos que, por encontrarse en situación de especial vulnerabilidad, requieren apoyos para desarrollar las actividades esencia-

---

<sup>1)</sup> En este sentido deben destacarse las medidas contra este tipo de discriminación, ya sea directa o indirecta, recogidas en los arts. 6 y 7 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de Oportunidades, No Discriminación y Accesibilidad Universal de las Personas con Discapacidad.

les de la vida diaria, alcanzar una mayor autonomía personal y poder ejercer plenamente sus derechos de ciudadanía.

Esta es además la razón de ser que justifica la aprobación de la reciente Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia. El origen remoto de esta Ley podemos situarlo en octubre de 2003, fecha en la que tuvo lugar la aprobación de la Renovación del Pacto de Toledo a través de la creación de una Recomendación Adicional 3.º, en la que se disponía que “*resulta por tanto necesario configurar un sistema integrado que aborde desde la perspectiva de globalidad el fenómeno de la dependencia, y la Comisión considera necesaria una pronta regulación en la que se recoja la definición de dependencia, la situación actual de su cobertura, los retos previstos y las posibles alternativas para su protección*”.

Por otra parte, conviene no olvidar que el reconocimiento de los derechos de las personas en situación de dependencia ha sido puesto de relieve por numerosos documentos y decisiones de organizaciones internacionales tales como la Organización Mundial de la Salud, el Consejo de Europa y la Unión Europea. Esta última, en el año 2002 y, precisamente, bajo la presidencia española, adoptó un conjunto de criterios que debían regir las políticas de dependencia de los Estados miembros, a saber: universalidad, alta calidad y sostenibilidad en el tiempo de los sistemas que se implanten. Las conclusiones del Informe elaborado por la Subcomisión sobre el estudio de la situación actual de la discapacidad, con fecha de 13 de diciembre de 2003, coincidían en la necesidad de configurar un sistema integral de la dependencia desde una perspectiva global con la participación activa de toda la sociedad.

Dentro de nuestra sociedad, el conjunto de cam-

bios demográficos y sociales están produciendo un incremento progresivo de la población en situación de dependencia. Baste citar el importante crecimiento experimentado de la población de más de 65 años, que se ha duplicado en los últimos 30 años, para pasar de 3,3 millones de personas en 1970 (un 9,7% de la población total) a más de 6,6 millones en 2000 (16,6%). A ello hay que añadir el fenómeno demográfico denominado “envejecimiento del envejecimiento”, expresión con la que se designa al aumento del colectivo de población con edad superior a 80 años, que se ha duplicado en sólo veinte años. Asistimos por tanto a la existencia de una nueva realidad de la población mayor que conlleva problemas de dependencia en las últimas etapas de la vida para un colectivo de personas cada vez más amplio.

Son múltiples además los estudios llevados a cabo en los últimos años destinados a poner de manifiesto la clara correlación existente entre la edad y las situaciones de discapacidad. Téngase presente que más del 32% de las personas mayores de 65 años padecen algún tipo de discapacidad, mientras que este porcentaje se reduce a un 5% para el resto de la población. A esta realidad, derivada del envejecimiento, se suma la dependencia por razones de enfermedad y otras causas de discapacidad o limitación, que se ha incrementado en los últimos años por los cambios producidos en las tasas de supervivencia de determinadas enfermedades crónicas y alteraciones congénitas, así como por las consecuencias derivadas de los índices de siniestralidad vial y laboral.<sup>2</sup>

---

<sup>2)</sup> Concretamente, según la Encuesta sobre Discapacidades, Deficiencias y Estado de Salud realizada en 1999, un 9% de la población española presentaba alguna discapacidad o limitación que le causaba o podía llegar a causar una dependencia para las actividades de la vida diaria o necesidades de apoyo para su autonomía personal en igualdad de oportunidades. Ello explica el hecho de que, pensando en este colectivo, se acometiera la creación de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de Oportunidades, no Discriminación y Accesibilidad Universal de las Personas con Discapacidad.

Queda claro por tanto que la atención a este colectivo de población constituye un reto ineludible para los poderes públicos que requiere una respuesta firme, sostenida y adaptada al actual modelo de nuestra sociedad. No hay que olvidar que, hasta ahora, han sido las familias, y en especial las mujeres, las que tradicionalmente han asumido el cuidado de las personas dependientes, constituyendo lo que ha dado en llamarse el "apoyo informal". Los cambios en el modelo de familia y la incorporación progresiva de casi tres millones de mujeres, en la última década, al mercado de trabajo introducen así mismo nuevos factores en esta situación que hacen imprescindible una revisión del sistema tradicional de atención para asegurar una adecuada capacidad de prestación de cuidados a aquellas personas que los necesitan.

Como ya hemos precisado nuestra Constitución, a través de sus arts. 49 y 50 fundamentalmente, proclama la necesidad de prestar especial atención a las personas con discapacidad y a las personas mayores a través de un sistema de servicios sociales promovido por los poderes públicos para el bienestar de los ciudadanos. Y si ya en el año 1978 los elementos fundamentales de ese modelo de Estado del bienestar se centraban, para todo ciudadano, en la protección sanitaria y de la Seguridad Social, el desarrollo social llevado a cabo desde entonces ha venido a situar a un nivel de importancia fundamental a los servicios sociales, desarrollados fundamentalmente por las Comunidades Autónomas, con la colaboración especial del llamado Tercer sector.

Hasta ahora el conjunto de las distintas necesidades de las personas mayores y, en general, de los afectados por situaciones de dependencia, han sido atendidas por las Administraciones Públicas fundamentalmente desde los ámbitos autonómico y local, en el marco del Plan Concertado de Prestaciones Básicas de Servicios Sociales, en el que par-

ticipa también la Administración General del Estado. Dentro del ámbito estatal hemos de referirnos a los Planes de Acción para las Personas con Discapacidad y para Personas Mayores. Por otra parte, el sistema de Seguridad Social ha venido asumiendo algunos elementos de atención, tanto en la asistencia a personas mayores como en situaciones vinculadas a la discapacidad: gran invalidez, complementos de ayuda a tercera persona en la pensión no contributiva de invalidez y de la prestación familiar por hijo a cargo con discapacidad, así como prestaciones de servicios sociales en materia de reeducación y rehabilitación a personas con discapacidad y de asistencia a las personas mayores.

Las entidades del Tercer sector de acción social vienen participando desde hace años en la atención a las personas en situación de dependencia, apoyando el esfuerzo de las familias y de las Corporaciones Locales en este ámbito. Estas entidades desarrollan una importante labor de prevención de los riesgos de exclusión de las personas afectadas.

Pues bien, la necesidad de garantizar a los ciudadanos, y a las propias Comunidades Autónomas, un marco estable de recursos y servicios para la atención a la dependencia y su progresiva importancia lleva al Estado a intervenir en este ámbito con la regulación contenida en la nueva Ley de Dependencia, configurándola como una nueva modalidad de protección social destinada a ampliar y complementar la acción protectora del Estado y del Sistema de la Seguridad Social.

Lo que se persigue no es sino la configuración de un nuevo desarrollo de los servicios sociales que amplíe y complemente la acción protectora de este sistema, potenciando el avance del modelo de Estado Social que consagra la Constitución, así como el compromiso de todos los poderes públicos en pro-

mover y dotar los recursos necesarios para hacer efectivo un sistema de servicios sociales de calidad, garantista y plenamente universal. En este sentido, el Sistema de Atención de la Dependencia constituye uno de los instrumentos fundamentales destinados a mejorar la situación de los servicios sociales en nuestro país, respondiendo a la necesidad de la atención a las situaciones de dependencia y a la promoción de la autonomía personal, la calidad de vida y la igualdad de oportunidades.

A través de la nueva Ley de Dependencia se busca regular las condiciones básicas de promoción de la autonomía personal y de atención a las personas en situación de dependencia mediante la creación de un Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia (SAAD), con la colaboración y participación de todas las Administraciones Públicas. El citado Sistema tiene por finalidad principal la garantía de las condiciones básicas y la prevención de los niveles de protección a que se refiere la nueva Ley.

La Ley ha de servir de instrumento de apoyo para fomentar la colaboración y participación de las Administraciones Públicas y para optimizar los recursos públicos y privados disponibles. De este modo, se configura un derecho subjetivo fundamento en los principios de universalidad, equidad y accesibilidad, desarrollando un modelo de atención integral al ciudadano, al que se reconoce como beneficiario su participación en el Sistema y que administrativamente se organiza en tres niveles.

Es la competencia exclusiva del Estado para la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (artículo 149.1 CE), la que justifica la regulación por parte de la nueva Ley de Dependencia de las condiciones básicas de promo-

ción de la autonomía personal y de atención a las personas en situación de dependencia mediante la creación del citado Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, con la colaboración y participación de todas las Administraciones Públicas y con pleno respeto de las competencias que las mismas hayan asumido en materia de asistencia social en desarrollo del artículo 148.1.20 CE.

En suma, sin perjuicio de la necesidad de que el Estado adopte una política represiva de todas aquellas conductas que discriminan a los discapacitados por razón de su minusvalía, debe asumir también una posición de tutela activa destinada a eliminar plenamente el conjunto de obstáculos que se oponen a la plena integración del discapacitado en la sociedad.

Dichas acciones de los poderes públicos podrán encaminarse al establecimiento de medidas de discriminación positiva que deben ser justificadas (en aras de la minusvalía padecida) y proporcionadas (en función de la finalidad perseguida), de manera que no resulten contrarias a Derecho<sup>3</sup>. Y entre estas medidas positivas de acción susceptibles de ser adoptadas por los poderes públicos se sitúan las contenidas en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario.

Así las cosas, el legislador fiscal debe proceder, en primer lugar, a aplicar el principio de acción positiva, otorgando aquellos beneficios que compensen la situación de desventaja de partida. Y, en segundo término, ha de lograr que la tributación de los discapacitados sea justa y se corresponda con

---

<sup>3)</sup> El art. 8 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, define expresamente las citadas medidas como "aquellos apoyos de carácter específico destinados a prevenir o compensar las desventajas o especiales dificultades que tienen las personas con discapacidad en la incorporación y participación plena en los ámbitos de la vida política, económica, cultural y social, atendiendo a los diferentes tipos y grados de discapacidad".

su verdadera capacidad económica, una vez cubiertas sus especiales necesidades. Coincidimos con CUBILES SÁNCHEZ-POBRE<sup>4</sup> en que "sólo así se logrará una igualdad de trato efectiva pues es evidente que, si para compensar las minusvalías que padecen deben hacer frente a unos gastos superiores, las cantidades destinadas a sufragar tales gastos no pueden ser entendidas como una capacidad económica mayor".

**¿Y qué medidas tributarias deben ser adoptadas en aras de garantizar la integración real de los discapacitados?** A nuestro juicio, las normas tributarias han de responder a las necesidades de las personas discapacitadas o de su entorno cercano, esto es, de los familiares de los cuales dependan. Deben establecerse normas que incentiven la realización de actividades o actitudes que mejoren la situación de los discapacitados en nuestra sociedad.

Es cierto que, con carácter general, la legislación tributaria no se limita a utilizar un único término para referirse a las personas con discapacidad. Es más, en ocasiones, dentro de una misma norma el legislador emplea distintas expresiones a través de las cuales alude a una misma realidad.

Así, por ejemplo, mientras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, alude en su art. 151.1 a la "persona con discapacidad o con movilidad reducida", el antiguo Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobara el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refería en su art. 58.6 a los contribuyentes "discapacitados", y a las "personas minusválidas" en su art. 61.1. Como

---

<sup>4)</sup> CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación", en Revista Técnica Tributaria, núm. 72, 2006, pág. 23.

es sabido, en la actualidad hemos de remitirnos a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Pues bien, la nueva Ley se refiere, entre otros, en sus arts. 53 y 60 a las "personas con discapacidad".

Por su parte la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido utiliza el término "minusválidos" en su art. 91.dos.4, si bien previamente, en su art. 45, emplea la expresión "personas físicas o mentalmente disminuidas".

El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, alude en su art. 41 a los "trabajadores minusválidos". Y especialmente significativa resulta la variada terminología empleada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; mientras su art. 82.1.f) se refiere a los "disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales", en su art. 93.1.e) se mencionan a los "vehículos para personas de movilidad reducida", "vehículos matriculados a nombre de minusválidos" y "vehículos conducidos por personas con discapacidad"; asimismo, su art. 103.2.e) se refiere, en términos más genéricos, a los "discapacitados".

No cabe duda de que, de *lege ferenda*, resultaría más conveniente proceder a unificar esta variada terminología empleada por el legislador fiscal teniendo en cuenta que, desde un punto de vista estrictamente tributario, la expresión más correcta sería la de "persona con discapacidad". Ahora bien, con independencia de reconocer la existencia de una falta de concreción terminológica estimamos

que, a través del empleo de estas distintas expresiones, el legislador se está refiriendo siempre a un mismo supuesto de hecho.

A mayor abundamiento, dentro de los dos principales impuestos de nuestro sistema tributario (IRPF e IVA), se contiene una definición de "discapacidad" a la que resulta posible recurrir con la finalidad de poder interpretar adecuadamente los términos utilizados en los restantes textos legales. Como ha señalado CARBAJO VASCO<sup>5</sup>, "las clasificaciones de discapacidad, conceptos, sistemas de acreditación, etc., contenidos en el IRPF se trasladan pari passu a otro gravámenes".

Al amparo de lo dispuesto por el apartado seis del art. 58.6 del antiguo RDleg 3/2004, de 5 de marzo<sup>6</sup>, se venía afirmando que tienen la consideración de discapacitados aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33% a la fecha del devengo, esto es, a 31 de diciembre. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, en determinadas ocasiones el citado TRLIRPF demandaba la existencia de un porcentaje superior (concretamente del 65%), al objeto de poder acceder al disfrute de ciertos beneficios<sup>7</sup>.

Estos mismos parámetros son utilizados por la

<sup>5)</sup> CARBAJO VASCO, D., "La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Tribuna Fiscal*, núm. 12, 2003, pág. 21.

<sup>6)</sup> En idénticos términos se pronunciaba el artículo 47 quinquies de la antigua Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto. No obstante, la primera vez que se hizo uso de esta definición en el IRPF fue en el art. 5.bis de la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio. Dicho precepto venía a especificar el grado de minusvalía recogido en el art. 28.2 de la Ley el cual se refería, dentro del concepto "otros gastos deducibles", al "15 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros, excluidas las contribuciones que los promotores de Planes de Pensiones imputen a los participes, con un máximo de 600.000 pesetas, para los sujetos pasivos que sean invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos, en el grado reglamentariamente establecido".

nueva Ley reguladora del IRPF, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en su art. 60.3. Cuando el legislador alude a "personas con discapacidad" se está refiriendo, de acuerdo con lo previsto en el citado precepto, a aquellos contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33%, circunstancia que se considera probada respecto de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. En cambio, se estima acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% tratándose de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcancen dicho grado.<sup>8</sup>

Así las cosas, a efectos de este Impuesto habremos de diferenciar entre dos tipos de discapacitados: aquellos que cuenten con un porcentaje de minusvalía igual o superior al 33%; y los que presenten un porcentaje igual o superior al 65%.

<sup>7)</sup> En efecto, dentro del art. 58 del RDleg. 3/2004 se señalaba que las reducciones por discapacidad del contribuyente y de los ascendientes o descendientes incrementan su cuantía legal en aquellos supuestos en los que el grado de minusvalía fuese igual o superior al 65%; y su art. 61 contemplaba la aplicación de una reducción específica para las aportaciones a planes de pensiones realizadas a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

<sup>8)</sup> Señala concretamente el citado precepto de la nueva Ley que "a los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado".

Y dentro del ámbito de la imposición indirecta, el art. 91.Dos.1.4º de la LIVA señala que “*a efectos de esta Ley, se considerarán personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere la Disposición Adicional Segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre*”. Esta redacción fue introducida en su día por la Ley 41/1994, de 30 de diciembre. Téngase presente además que la citada Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecían en la Seguridad Social prestaciones no contributivas, resultó derogada por la vigente Ley General de la Seguridad Social. Por tanto, en la actualidad, el baremo al que alude el referido art. 91.Dos.1.4º de la LIVA se halla regulado en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía.<sup>9</sup>

Nótese como el legislador tributario ha optado por calificar al discapacitado en función del grado de minusvalía existente y no de otros criterios tales como el empleado en numerosas ocasiones en el ámbito del Derecho del Trabajo relativo a la incapacidad temporal o permanente existente de cara a desarrollar un empleo. Desde nuestro punto de vista, se trata de una opción que resulta lógica, ya que la discapacidad a efectos tributarios no sólo ha de venir determinada por la existencia de limitación en el

**9)** La calificación del grado de minusvalía responde además a diversos criterios técnicos unificados fijados mediante los baremos descritos en el Anexo I del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía. Señala la citada norma que serán objeto de valoración, tanto aquellas discapacidades que presente la persona como, en su caso, los factores sociales complementarios que puedan incidir al respecto relativos, entre otros, a su entorno familiar y a su situación laboral, educativa y cultural que dificulten su integración social.

**10)** Piénsese, por ejemplo, en las obras que sea necesario realizar para la adecuación de la vivienda habitual, en la adquisición de un vehículo adaptado asimismo a la condición de minusválido, etc.

ámbito laboral, sino que puede abarcar además otros aspectos de la vida social<sup>10</sup>.

A la hora de proceder a valorar la existencia de un determinado grado de minusvalía, no sólo han de tenerse en cuenta las deficiencias físicas o psíquicas que pueda padecer el sujeto en cuestión, sino también diversos factores sociales complementarios relativos a su entorno familiar o a su situación laboral, educativa o cultural que puedan llegar a dificultar la integración social del discapacitado.

En suma, siempre que una determinada norma tributaria se refiera, de un modo u otro, a las personas con discapacidad, habremos de recurrir a la definición expuesta. Y es que sólo tendrán la condición legal de discapacitados, a efectos tributarios, aquellas personas con un grado de minusvalía igual o superior al 33%. Ahora bien, ello no impide en ningún caso que, en determinadas circunstancias, la propia norma establezca un grado diferente al indicado. Y, de cualquier manera, si no lo hace, deberá estimarse que el grado de minusvalía igual o superior al 33% es el que determina la asunción de la citada condición.

## II. ESTRUCTURA GENERAL DEL NUEVO IRPF A LA LUZ DE LA NUEVA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE.

Señala el art. 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, que “*constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*”.

Como es sabido, la nueva Ley del IRPF tiene

como objetivos fundamentales: mejorar la equidad; favorecer el crecimiento económico; garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones Públicas; y favorecer la tributación homogénea del ahorro abordando, desde una perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia.

Ya en su Título preliminar se define como objeto del Impuesto la renta del contribuyente, considerando como tal la suma de todos sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas. Así, frente a la noción del antiguo TRLIRPF de considerar como objeto del Impuesto la renta disponible, es decir la resultante de disminuir las rentas totales obtenidas en el importe de las reducciones por circunstancias personales y familiares<sup>11</sup>, la nueva Ley toma en consideración estas circunstancias en el momento del cálculo del Impuesto, eliminándose determinadas discriminaciones.

Como es sobradamente conocido, el IRPF constituye un impuesto directo, personal y subjetivo en el que, para calcular el importe a pagar, no sólo debe atenderse a los ingresos obtenidos en el período impositivo sino que, además, han de tomarse en consideración diversos factores determinantes de la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo tales como la edad, el número de hijos, etc. Pues bien, entre estas circunstancias se encuentra la discapacidad del mismo o de las personas que de él dependan.

---

<sup>11</sup> En efecto, disponía el art. 2.1 del antiguo TRLIRPF que el objeto de dicho Impuesto lo constituye "la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que se la residencia del pagador". Y añadía a continuación el apartado segundo del citado precepto que "el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar"

Nos hallamos ante un Impuesto destinado a gravar, en términos generales, los ingresos menos los gastos y las pérdidas que hayan tenido lugar en el patrimonio del contribuyente. Y, al objeto de poder computar tales ingresos, gastos y pérdidas, el legislador procede a diferenciar hasta cinco tipos distintos de renta que pueden producirse en la esfera patrimonial de una persona física, a saber: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital (mobiliario o inmobiliario), rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta. Cada una de estas distintas modalidades de rentas resulta determinada de forma diversa, lo que contribuye a explicar la estructura analítica del Impuesto, a diferencia de lo que sucede con otras figuras impositivas (caso del Impuesto sobre Sociedades), que presentan una estructura sintética.

La nueva Ley 35/2006 efectúa en sus arts. 44 y ss. una clasificación de la renta distinguiendo al efecto entre renta general y renta del ahorro. Dentro de la renta general se incluyen los distintos tipos de rendimientos (del trabajo, actividades económicas, capital inmobiliario y determinados rendimientos del capital mobiliario), así como las imputaciones que la Ley establece (rentas inmobiliarias, transparencia fiscal internacional y cesión de derechos de imagen) y las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de una transmisión. En cambio, la renta del ahorro queda integrada por los rendimientos del capital mobiliario derivados de participación en fondos propios, los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y los derivados de operaciones de contratos de seguros de vida e invalidez.

E igualmente forman parte de la misma las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales, con independencia del período de generación de la misma. De este modo, la mayor parte de los rendimientos

del capital mobiliario pasan a formar parte de la renta del ahorro, quedando únicamente fuera los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes muebles, negocios, subarrendamiento, los derivados de la propiedad intelectual, los obtenidos por la prestación de asistencia técnica y los que procedan de la cesión del derecho o la explotación de la imagen.

El IRPF se presenta así como un impuesto analítico, lo que significa que las rentas obtenidas por el contribuyente deben calificarse en distintos tipos que tendrán una tributación diferenciada en función de la fuente de producción. Dichas rentas-tipo son: los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital (mobiliario o inmobiliario), los rendimientos de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las rentas imputadas. La diferencia en la tributación que determina la calificación de una renta reside en el cálculo de los rendimientos íntegros, de los rendimientos netos y de las reducciones que se podrán realizar.

En aquellos casos en los que el discapacitado actúe como trabajador dependiente, obtendrá rendimientos del trabajo. Por el contrario, si el discapacitado tuviese la condición de trabajador independiente, generaría unos rendimientos de actividades económicas. A nuestro juicio, ambas modalidades de renta son las que ofrecen una mayor relevancia dentro del régimen tributario susceptible de aplicarse a los discapacitados. Ahora bien, como es lógico, aquél podrá obtener además rendimientos procedentes de determinados contratos de seguros de vida e invalidez o ganancias o perdidas patrimoniales derivadas de la venta de sus propiedades, de elementos patrimoniales afectos a su actividad o de donaciones efectuadas a instituciones o terceros.

Por otra parte, y con la finalidad de poder precisar la renta del discapacitado susceptible de que-

dar sometida a gravamen, habremos de tomar en consideración (constituyendo además el objeto de estudio del presente trabajo) las reducciones procedentes del mínimo personal y familiar de aquél, así como diversas reducciones específicas que pueden ser practicadas sobre la base general y que han de ser analizadas a la luz de la modificación operada en su día por la Ley 46/2002 sobre la antigua Ley 40/1998, reguladora del Impuesto. Todo ello sin perjuicio del análisis que requiere el tratamiento que ha de otorgarse a determinadas rentas percibidas por el discapacitado y declaradas exentas por el legislador.<sup>12</sup>

### III. LOS MÍNIMOS PERSONAL, FAMILIAR Y POR DISCAPACIDAD EN LA NUEVA LIRPF.

Como es sabido, una vez integradas todas las rentas-tipo del contribuyente en la forma establecida en los arts. 47, 48 y 49 de la Ley 35/2006<sup>13</sup>, debe procederse a la adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, mediante la aplicación de los mínimos personal, familiar y por discapacidad, regulados en los arts. 57, 58, 59 y 60 de la nueva Ley.

Como es sobradamente conocido, el IRPF pretende someter a gravamen la capacidad económica efectiva del sujeto pasivo, una vez cubierto su mínimo vital. Este concepto de "mínimo vital" lo integra la cantidad necesaria para sufragar las necesidades básicas de los individuos de manera que, de

---

<sup>12</sup> Asimismo conviene tener presente otras cuestiones de gran importancia a la hora de analizar el régimen fiscal al que quedan sujetas las rentas obtenidas por el discapacitado a efectos del IRPF tales como la tributación de la unidad familiar, el cálculo de la cuota a ingresar por aplicación de las oportunas escalas de gravamen o las deducciones susceptibles de ser practicadas en la cuota del Impuesto (con especial atención a la deducción por inversión en vivienda habitual o a las deducciones por donaciones o por actividades económicas) las cuales, por razones de las dimensiones que requiere este trabajo, no serán objeto de análisis en el mismo.

cara a su determinación, habrá que tener en cuenta un mínimo personal integrado por el importe necesario para atender a las necesidades del contribuyente individualmente considerado<sup>14</sup>. Y, adicionalmente, tratándose de individuos integrados en una familia, ese mínimo deberá lógicamente incrementarse con el mínimo por descendientes, el cual tiene por objeto cubrir las mayores necesidades económicas de los contribuyentes con descendientes a su cargo.

Tanto el mínimo personal como el familiar consti-

tuyen el incremento utilizado por el legislador para hacer efectiva la exigencia constitucional de que la renta destinada por el contribuyente a la atención de sus necesidades vitales quede libre de gravamen, por no ser indicativa de capacidad económica". Ahora bien, hemos de reconocer que la denominación "mínimo familiar" resulta perniciosa, ya que los únicos familiares que generan la reducción son los descendientes que cumplan determinados requisitos. No parece justificado además la exclusión de los hermanos, máxime teniendo en cuenta la frecuencia con la que estos parientes se cuidan entre sí y la obligación de alimentos recogida en el art. 143 del Código Civil.

De cualquier manera, y a pesar de la denominación utilizada, la convivencia con otros familiares que no sean los hijos (concretamente los ascendientes), se toma en consideración a efectos de practicar las reducciones de la base imponible y no en el mínimo familiar.

Hasta la entrada en vigor de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, las cuantías del mínimo personal y familiar resultaban idénticas para contribuyentes discapacitados o no, siendo posteriormente, una vez constituida la parte general y especial de la base imponible, cuando se tomaba en consideración la circunstancia de la discapacidad, procediéndose a la aplicación de una serie de reducciones. Tanto el mínimo personal como el familiar se aplicaban, igual que a otro contribuyente, a los discapacitados para, con posterioridad, dado su carácter compatible, proceder a aplicar diversas reducciones.

Por su parte, la nueva Ley del IRPF ha optado por elevar los umbrales de rentas no sujetas a tributación y recuperar la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares. Como se recordará, hasta el año 1998 el tratamiento de

**13)** A este respecto la nueva Ley del IRPF distingue, como no podía ser de otra manera, entre compensación e integración de rentas en la base imponible general y en la base imponible del ahorro. Dentro de la base imponible general se integran y compensan entre sí los distintos rendimientos que la ley establece y aquellas ganancias o pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales, toda vez que las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, con independencia del período de generación, van a formar parte de la base imponible del ahorro. Si el resultado de la integración en la base imponible general entre ganancias y pérdidas arrojase un saldo negativo, su importe se compensaría con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones obtenidos, con el límite del 25% de dicho saldo, produciéndose un aumento sobre el 10% anteriormente existente. Por su parte, la base imponible del ahorro se forma con el resultado positivo de integrar y compensar exclusivamente entre sí los rendimientos de capital mobiliario que integran la renta del ahorro y el saldo positivo resultante de integrar y compensar exclusivamente entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. En el supuesto de que el saldo resultante de la integración fuera negativo, podría compensarse en ambos casos con los saldos positivos de los cuatro ejercicios siguientes, si bien formando compartimientos estancos los rendimientos y las ganancias y pérdidas. En cuanto a las pérdidas patrimoniales procedentes de los ejercicios 2002 a 2006 que quedasen pendientes de compensación, la nueva Ley permite la compensación de las mismas. Ahora bien, debe diferenciarse al respecto entre aquellas pérdidas generadas en un período igual o inferior de, al menos, un año [las cuales se integran en la base imponible general] y las generadas en más de un año, que se integran en la base imponible especial. La Ley 35/2006 permite además que las primeras se integren, a partir del 2007, en la base imponible general, respetando el límite antes indicado del 25%, mientras que en las segundas se permite su integración en la base imponible del ahorro.

**14)** Véase MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.), *El mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 2000, págs. 12 y ss.

las mismas se llevaba a cabo mediante deducciones en la cuota del impuesto. En cambio, a partir de 1999 fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar deducible de la base imponible y cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto.

La consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, se concretaba en el dato de que el beneficio para el contribuyente resultaba directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio), ya que el mínimo personal y familiar operaba a través del tipo marginal de cada contribuyente. De este modo se aceptaba que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tuviera una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia.

De cara a asegurar una disminución de la carga tributaria idéntica para todos los contribuyentes con igual situación familiar, e independientemente de su nivel de renta, la nueva Ley 35/2006 configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, mejorándose así la progresividad. Esta introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce, por ejemplo, con la aplicación de las deducciones en la cuota.

De acuerdo con el tratamiento que la nueva Ley 35/2006 confiere a los mínimos, éstos constituyen la parte de la base liquidable que, al destinarse a la satisfacción de las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no queda sometida a la tributación del Impuesto. Ello contrasta con lo dispuesto en la regulación anterior, en la que los mínimos operaban como reducciones, bien de la renta del período o bien de la base imponible. La nueva norma pretende que los mínimos personales y familiares tengan un tratamiento igual para todos los contribuyentes, con independencia de su nivel de renta.

En suma, la nueva Ley del IRPF eleva el mínimo exento, de manera tal que los asalariados con ingresos inferiores a 9.000 euros no tendrán que pagar impuestos, frente al límite de 3.400 euros existente con anterioridad. Tal y como tendremos oportunidad de precisar, se incrementan las cuantías de los mínimos personales (de 3.400 a 5.050 euros) y familiares. Concretamente, los mínimos familiares han sido elevados de 1.400 a 2.200 euros, cuando existan descendientes menores de tres años. Y el mínimo vital del contribuyente (integrado por la suma del mínimo personal y del mínimo familiar) pasa a ser tratado independientemente de su nivel de renta.

Analicemos en primer término el llamado **mínimo personal**. Como se recordará, a raíz de la reforma operada por la Ley 46/2002, el mínimo personal adquirió el carácter de único, cifrándose en la suma de 3.400 euros anuales, con independencia de que el contribuyente fuese o no discapacitado. En efecto, en la primera de las modalidades de unidad familiar prevista en el art. 84 del antiguo TRLIRPF, el mínimo personal se cifraba en 3.400 euros por cada uno de los cónyuges en la declaración individual o 6.800 euros en la declaración conjunta presentada por dos cónyuges con sus hijos menores o

mayores sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

En cuanto a la segunda de las modalidades de unidad familiar prevista, (la monoparental), integrada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con él y cumplan las circunstancias exigidas al efecto (siempre y cuando no convivan a su vez con el otro progenitor de alguno de los hijos que integran la unidad familiar), el mínimo ascendía a 5.550 euros. No obstante, en el supuesto de que el contribuyente conviviese con el padre o la madre de alguno de los hijos que formen parte de su unidad familiar, el mínimo personal se cifraba en 3.400 euros. Nótese por tanto que el mínimo personal resultaba ser el mismo para los discapacitados y los no discapacitados.

Pues bien, la nueva Ley del IRPF eleva el mínimo personal a 5.050 euros y, junto con las reducciones por renta del trabajo y el mínimo familiar, pasa a constituir el mínimo vital, que queda exento de tributación. Señala su art. 57 que "*1. El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.050 euros anuales. 2. Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 900 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.100 euros anuales*".

Por lo que respecta al **mínimo familiar**, al amparo del antiguo TRLIRPF, el contribuyente podía deducirse por los descendientes (no a los ascendientes) a su cargo las cantidades de 1.400, 1.500, 2.200 o 2.300 euros en función de que éstos fuesen, respectivamente, el primero, segundo, tercero o cuarto y siguientes, siempre y cuando en el momento del devengo del Impuesto dichos descendientes tuvieran menos de 25 años, conviviesen con el contribuyente y no obtuvieran rentas anuales (incluidas las exentas) superiores a los 8.000 euros<sup>15</sup>. Así lo establecía el art.43.1 del TRLIRPF.

Refiriéndose al concepto de "descendientes" señalaba el citado precepto (al igual que sucede con el art. 58 de la nueva Ley, al que posteriormente nos referiremos) que "*a estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable*". En consecuencia, parece claro que el concepto de tutela y acogimiento ha de ser interpretado en un sentido técnico-jurídico (delimitado en los arts. 172 a 174 y 222 a 285 del Código Civil) y no en el sentido amplio que se recoge en la exención del art. 7.i) de la Ley 35/2006<sup>16</sup>. Nótese en cambio como, sin aparente justificación, quedan fuera de esta asimilación las figuras de la curatela y del guardador de hecho, a la que se refieren los arts. 286 a 297 y 303 del Código Civil, respectivamente.

Dado que el legislador no diferencia entre los tipos de acogimiento familiar existentes consideramos que, a estos efectos, debe incluirse el llamado acogimiento remunerado.<sup>17</sup>

En todo caso, la determinación de los miembros de la unidad familiar debía (y debe) hacerse en la fecha del devengo del impuesto. Y en caso de que se produjese el fallecimiento de uno de los descendientes que diesen derecho a reducción, de acuerdo con el régimen previsto en el antiguo TRLIRPF, se tenía derecho a una reducción por descendientes de 1.400 euros.

---

<sup>15</sup>) En el supuesto de que el descendiente presentase declaración del Impuesto, el ascendiente perdería automáticamente el derecho a restar en su declaración el mínimo por descendientes.

<sup>16</sup>) De esta opinión se muestra además la Sentencia del TSJ País Vasco de 31 de mayo de 2000.

<sup>17</sup>) Tal y como precisa la DGT en contestación a Consulta de 26 de abril de 2005, no se contempla la unidad familiar por el tutor y la persona tutelada, lo cual impide la posibilidad de tributar conjuntamente.

Al hilo de la eventual inclusión dentro del citado concepto de los parientes por afinidad de la persona con minusvalía, la DGT tuvo oportunidad de precisar en contestación a Consulta de 10 de febrero de 2000 que “en el presente caso debe aludirse a la doctrina del Tribunal Supremo, expresada en la Sentencia de 20 de junio de 1905, en virtud de la cual cuando la ley habla de parentesco, sin mayor especificación, debe entenderse que se refiere exclusivamente al parentesco por consanguinidad y queda excluido el de afinidad”.<sup>18</sup>

Desde un punto de vista estrictamente jurídico cabría la posibilidad de plantearse hasta qué punto la citada interpretación resulta acertada, ya que aquello que es válido para las normas civiles no debería ser necesariamente adecuado para las normas tributarias, al ser distintos los principios que informan unas y otras. Dentro del ámbito civil la interpretación restrictiva de tales términos ofrece una lógica clara: dado que nos hallamos ante un derecho privado que tiende a defender el patrimonio de la persona, una interpretación lata de las relaciones de parentesco podría terminar originando mayores obligaciones en el sujeto (por ejemplo, en materia de alimentos), o bien una minoración de sus derechos (caso de los derechos hereditarios).

Ahora bien, en el ámbito de la normativa tributaria los principios interpretativos han de ser otros, a saber: capacidad económica y no discriminación en la exacción del tributo. Y puesto que el mantenimiento de un pariente consanguíneo o por afinidad origina la misma merma en la capacidad económica creemos que, en esta materia, debe entenderse que el término parientes resulta aplicable también a estos últimos, siempre y cuando se cumplan los otros requisitos exigidos.

---

<sup>18</sup>) Asimismo quedarían excluidos, en este caso por aplicación de la norma, los parientes por línea colateral, debido precisamente a que no tienen el carácter de descendientes.

Cuando el legislador tributario del TRIRPF se refería a aquellos descendientes “solteros” (expresión que, como posteriormente veremos, desaparece en la nueva Ley 35/2006), ¿estaba exigiendo la inexistencia de vínculo matrimonial en el momento del impuesto o, por el contrario, demandaba que dicho vínculo no hubiese existido nunca (excluyéndose, en consecuencia, las situaciones de divorcio y viudedad)? A juicio de CARBAJO VASCO<sup>19</sup>, la exigencia impuesta por el legislador había de ser interpretada simplemente en el sentido de “no estar casados”, siendo en consecuencia aplicable la deducción a los descendientes divorciados o viudos. Por el contrario, no habrían de quedar incluidos los separados debido a que, a la luz de la normativa civilista, la separación legal o de hecho no determina la ruptura del vínculo matrimonial.

Estamos de acuerdo con esta apreciación. Piénsese que la justificación última de la reducción no es otra que la reducción originada en la capacidad económica de una persona por la dependencia económica de otra. Y, a este respecto, ninguna trascendencia adquiere el hecho de que la persona resulte divorciada o viuda. Lo único relevante es el concepto de dependencia económica derivado de la inexistencia de vínculo matrimonial.

Con carácter general, el establecimiento del mínimo familiar se debe al hecho de que el contribuyente (ascendiente) soporta los gastos vitales de sus descendientes, al carecer estos últimos de rentas propias. Así, en el hipotético caso de que el descendiente casado conviviese con su cónyuge en el hogar paterno, ello se debería a que la pareja carece de medios económicos para vivir independientemente, originándose una mayor carga para el as-

---

<sup>19</sup>) CARBAJO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Barcelona, 1993, pág. 462.

cediente que, *a priori*, habría de verse reflejada en la ley, en aras de garantizar una correcta aplicación del principio de capacidad económica.

En relación con el requisito de "ser menor de 25 años" (mantenido en el art. 58 de la Ley 35/2006), la fijación de esta edad fue introducida por la antigua Ley 40/1998, reguladora del IRPF. Se consideraba así que los hijos dejan de estar a cargo del contribuyente al cumplir los 25 años de edad. Como se recordará, al amparo de la Ley 18/1991, el requisito para las deducciones familiares se concretaba en no superar los 30 años.

No obstante, si bien es cierto que a partir de la edad de 25 años se está en condiciones de lograr la independencia económica, la realidad actual nos muestra que muchos jóvenes, debido en numerosas ocasiones a causas ajenas a su voluntad, no lo logran. Estamos de acuerdo con esta apreciación. Es un hecho que, a pesar de haberse alcanzado dicha edad, continúa produciéndose una dependencia económica que corre a cargo de los descendientes y que debería quedar recogida en la configuración del mínimo familiar.

A diferencia de lo que sucede con el mínimo personal que, como hemos indicado, es el mismo para los discapacitados y no discapacitados, a la luz del antiguo TRLIRPF el mínimo familiar ofrecía diversas particularidades a este respecto. Tal y como precisa CUBILES SÁNCHEZ-POBRE<sup>20</sup>, este trato especial no se refería a los importes, que coincidían con los correspondientes a los descendientes sin discapacidad, sino a los requisitos necesarios para poder aplicar este mínimo.

---

<sup>20)</sup> CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación", ob. cit., pág. 30.

La principal peculiaridad que presentaba esta regulación en relación con los discapacitados se concretaba en la posibilidad con que contaban los padres o ascendientes de deducir las cuantías anteriormente indicadas sin atender a la edad del descendiente cuando éste detentara la condición de discapacitado a la luz de la normativa del IRPF, debiendo cumplirse además los restantes requisitos relativos a la convivencia y obtención de rentas no superiores a 8.000 euros anuales.<sup>21</sup>

El citado tope de los 25 años no existía por tanto si el hijo era discapacitado, manteniéndose el derecho a practicar la reducción mientras existiera convivencia y el discapacitado no obtuviese rentas anuales (excluidas las exentas) superiores a 8.000 euros o contrajera matrimonio. Desde nuestro punto de vista, se trataba de una especialidad justificada, ya que la discapacidad sufrida puede llegar a dificultar la independencia respecto de los padres, sin que el dato relativo a la edad deba resultar relevante en estos casos.

En consecuencia, bajo la vigencia del antiguo TRLIRPF, al objeto de proceder a la práctica de la reducción por hijo dentro del mínimo familiar, era suficiente con que concurriese la condición de discapacitado, no exigiéndose que se hallasen incapacitados judicialmente en el supuesto de que fuesen mayores de edad, tal y como exigía el art. 84 del citado texto legal para determinar la unidad familiar en la tributación conjunta.

---

<sup>21)</sup> Recuérdese que, tal y como han precisado, entre otras, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Asturias de 19 de febrero de 1999, de Baleares de 22 de febrero de 2002 y de Cataluña de 12 de diciembre de 2001, la discapacidad que confiere el derecho al beneficio fiscal debe concurrir en el momento del devengo del Impuesto, aun cuando no se haya obtenido aún la oportuna certificación administrativa que así lo acredite. En este último caso, una vez obtenida la citada certificación administrativa, podría solicitarse, por ejemplo, la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

A la hora de precisar el alcance del concepto de "convivencia", interpreta la DGT en contestación a Consulta de 12 de septiembre de 2002 (utilizando la definición del diccionario de la Real Academia de la Lengua) que dicho término significa "vivir, cohabitar o morar" en compañía del contribuyente. Concretamente, en la citada contestación concedió este Centro Directivo la aplicación del mínimo familiar al progenitor que, de acuerdo con lo dispuesto en el convenio regulador aprobado judicialmente, tuviese atribuida la guarda y custodia de los hijos en la fecha del devengo del Impuesto, estimando que, en términos estrictos, se trata del contribuyente que convive con aquéllos.

Así las cosas, habría que atender al cónyuge que tuviera atribuida dicha guarda y custodia en la fecha en que se hubiese originado el devengo. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, también se ha reconocido la posibilidad de proceder al prorrato entre ambos cónyuges en aquellos casos en los que la guarda y custodia resulta compartida, con independencia de quien sea el progenitor con el que esté conviviendo el hijo en dicha fecha.<sup>22</sup>

A la luz de esta doctrina administrativa, la "convivencia", sin perjuicio de implicar la existencia de cohabitación, podría proyectarse también sobre aquellos supuestos en los que, viviendo separados, existiese una dependencia económica. Ello explicaría la pervivencia del requisito relativo a que el descendiente no obtenga rentas superiores a 8.000 euros.<sup>23</sup>

**22)** Ya con anterioridad el citado Centro Directivo había puesto de manifiesto, siguiendo idéntica línea interpretativa, que en los casos de separación matrimonial el contribuyente que no conviva con el menor no tendrá derecho a la deducción, a pesar de mantenerlos por medio de una pensión (Consulta de 22 de diciembre de 1997). Y en contestación a Consulta de 23 de febrero de 2000 precisa la DGT que "el cónyuge separado podrá probar por los medios de prueba admisibles en derecho que el descendiente convive con él a pesar de que el convenio regulador establezca lo contrario".

Cuestión distinta es la relativa a la aplicación de este mismo criterio en aquellos casos en los que se trata de hijos mayores de edad que conviven temporadas con uno y otro progenitor. Dado que el mínimo familiar se aplica hasta los 25 años, una posible alternativa sería acudir a lo dispuesto en el art. 61 de la Ley 35/2006 que, a la hora de configurar la aplicación de la reducción por ascendientes, exige que estos convivan con sus descendientes durante la mitad del período impositivo<sup>24</sup>. Sin embargo, también podría adoptarse el criterio de que cada contribuyente se aplique el mínimo familiar prorrateándolo en función de la temporada que el descendiente viva con él.

Disponía asimismo el art. 43.1 del TRLIRPF que "se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados". Esta última previsión, incluida en su día por la Ley 46/2002 y que venía a recoger la doctrina generalizada de la DGT, debe enjuiciarse de manera positiva, en tanto en cuanto otorga respuesta a una situación bastante frecuente en la práctica, al no poder numerosas familias atender al discapacitado en su propia casa.

Cabe no obstante plantearse qué debe entender-

**23)** ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGANO, I., *la protección de los discapacitados en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 199, consideran que esta circunstancia supone una vulneración del principio de capacidad económica ya que, "a pesar de no convivir con él, el hijo va a ser mantenido a costa del progenitor con el que no conviva, y ello debería tenerse en cuenta a la hora de calcular la base imponible de este último".

**24)** En efecto, la norma primera del citado precepto obliga a prorratoar por partes iguales las reducciones por edad y asistencia respecto de los mismos ascendientes, en aquellos casos en los que convivan con varios descendientes con el mismo grado de parentesco con aquellos. Esta obligación de prorratoe por partes iguales encuentra su justificación en el hecho de que dichas reducciones provocan un efecto sobre la cuota que será diferente para cada uno de los contribuyentes, en función de cual sea su base imponible.

se por "centros especializados". Desde nuestro punto de vista, si atendemos a la finalidad de la norma, habría que considerar como tales las instituciones sanitarias o de salud mental en las que se halle ingresado el descendiente. Y dado que no se exige que el descendiente sea discapacitado, podría considerarse que dicho requisito no es necesario para que se estime producida la relación de convivencia. En todo caso, y desde el punto de vista de la capacidad económica, estimamos que la cuestión carece de trascendencia, ya que en un supuesto como el indicado los padres o ascendientes deberán seguir sufragando las necesidades del descendiente, circunstancia esta que ha de ser tomada en consideración por el ordenamiento, al reducir la capacidad económica de aquéllos. Y todo ello sin perjuicio de que pueda resultar útil de cara a prevenir interpretaciones excesivamente literales de la norma.

Tal y como declaraba el art. 43 del antiguo TRLIRPF (y como precisa el art. 58 de la nueva Ley 35/2006), era necesario que el contribuyente no obtuviese rentas anuales superiores a 8.000 euros, excluidas las exentas. ¿Cómo debe interpretarse el concepto de "renta anual"? De acuerdo con lo señalado por la DGT en contestación a Consulta de 19 de diciembre de 2002, el concepto de "renta anual" lo integra la suma aritmética del conjunto de rendimientos, ganancias y pérdidas (rentas, en definitiva) positivas y negativas del período impositivo, sin tomar en consideración, a estos efectos, las normas de integración y compensación de rentas. En todo caso, los rendimientos deben ser computados por su importe neto, una vez deducidos los gastos, y sin aplicación de las reducciones procedentes de rentas irregulares.

Hemos de precisar que el conjunto de reducciones del mínimo personal y familiar indicadas hasta el momento resultaban comunes a todos los contribuyentes por el IRPF, con independencia del grado de

minusvalía de éste o sus descendientes. ¿Cuál era entonces la particularidad que presentaba la norma en relación con los discapacitados? Sencillamente que, como ya hemos indicado, los padres o ascendientes se deducían estas cuantías sin atender a la edad del descendiente cuando éste era minusválido a los efectos de la norma fiscal (es decir, cuando padeciese una discapacidad de más del 33%) y se cumplieran el resto de requisitos ya mencionados en el momento del devengo, a saber: convivencia, en los términos ya precisados, y obtención de rentas superiores a 8.000 euros anuales.

En el supuesto de que existieran varios ascendientes, las reducciones por descendientes correspondían (y corresponden, a la luz de la nueva regulación) al más cercano en grado, siempre y cuando dicho ascendiente obtuviese rentas anuales (incluidas las exentas) superiores a 8.000 euros. En caso contrario podría aplicarse la reducción otro ascendiente más lejano en grado, siendo necesario al efecto el cumplimiento del requisito de convivencia y los restantes ya analizados. Y siendo dos o más los contribuyentes legitimados para aplicarse el mínimo familiar respecto de un descendiente, el importe de la reducción se prorratearía por partes iguales entre ambos, salvo si el grado de parentesco con el descendiente resultase diferente.

En todo caso insistimos en que, a la luz del antiguo TRLIRPF, no resultaba posible la aplicación de la reducción por descendiente si éste presentaba declaración o si solicitaba, de acuerdo con lo previsto en los arts. 97 y 100 del citado texto legal, la devolución de las retenciones soportadas cuando no estuviese obligado a declarar. Se trataba de dos condiciones excluyentes cuya justificación, a nuestro juicio, planteaba diversas dudas, ya que ninguna de ellas es determinante de la suficiencia económica del descendiente.<sup>25</sup>

Como ya hemos indicado, habiéndose producido el fallecimiento del descendiente que otorgase derecho a la reducción en el periodo impositivo, el importe de aquélla susceptible de ser aplicado ascendía a 1.400 euros, con independencia del número de hijos que habilitasen para el beneficio fiscal en dicho supuesto.

Basta un mero examen de las cuantías fijadas por el legislador del antiguo TRLIRPF en concepto de mínimos personal y familiar para constatar la existencia de una considerable diferencia entre sus importes y las reducciones por edad y asistencia por ascendientes contempladas en el mismo dado que el fundamento de ambas era, *a priori* idéntico, al igual que sucedía con el límite de renta que condicionaba la aplicación de las reducciones por descendientes: 8.000 euros anuales, excluidas las exentas.

De una parte, el legislador del TRLIRPF establecía una cantidad adicional al mínimo personal para el contribuyente que tuviese una edad superior a 65 o 75 años como salvaguarda de su mínimo vital. Y, de otra, se reducía la base imponible en una cantidad inferior al mínimo personal, cuando el contribuyente dedicara necesariamente una parte de su renta a afrontar las necesidades vitales de un ascendiente que se encontrase en aquella misma situación.

A mayor abundamiento, parecía existir una considerable desproporción entre el mínimo familiar por

descendientes y la reducción por edad correspondiente a un ascendiente. Esta circunstancia fue puesta de manifiesto por ALONSO MADRIGAL<sup>26</sup>, para quien la solución a esta situación podría pasar por “*permitir al contribuyente la reducción del importe del mínimo personal que correspondería al ascendiente de realizar su declaración, y no sólo la reducción por edad o asistencia*”.

Por otra parte, en el caso del mínimo familiar, el legislador disponía la aplicación de cantidades crecientes por cada descendiente adicional que diese derecho a su aplicación, mientras que en las antiguas reducciones por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia de los ascendientes (a las que nos referiremos posteriormente) se establecía una cantidad fija por ascendiente, sea cual fuere el número mayor o menor de ascendientes que conviviesen con el mismo y el número de descendientes que, además de los ascendientes dependieran del mismo.

Ante esta situación, desde determinados sectores de la doctrina se ha defendido la conveniencia de articular la protección del mínimo vital permitiendo su deducción de la cuota diferencial o incluso su abono de forma anticipada, al objeto de beneficiar a aquellos contribuyentes que, debido a su nivel de renta, no tienen obligación de presentar declaración. Ello permitiría además incrementar el efecto progresivo de la misma.

La nueva Ley 35/2006 se refiere al mínimo por descendientes en su art. 58, disponiendo que “*1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad*

---

**25)** En efecto, la obligación de declarar no se establecía sólo en función de la cuantía de la renta obtenida, sino también de su naturaleza (supuesto de que haya dos o más pagadores de rendimientos del trabajo) de manera que, a pesar de que la renta percibida pudiera resultar escasa, se perdería la reducción del mínimo familiar al imponer la norma la declaración; y por lo que a la retención soportada se refiere, ésta no dependía únicamente de la cuantía percibida, sino también de la naturaleza de la renta.

---

**26)** ALONSO MADRIGAL, F. J., “*La protección del mínimo vital de los mayores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las reducciones en la base imponible por edad, asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados*”, en *Impuestos*, núm. 10, 2006, pág. 15.

cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de: 1.800 euros anuales por el primero; 2.000 euros anuales por el segundo; 3.600 euros anuales por el tercero; 4.100 euros anuales por el cuarto y siguientes. A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.200 euros anuales. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes".

Obsérvese por tanto como, a la luz de la nueva regulación, la deducción por el primer hijo pasa de 1.400 a 1.800 euros; la del segundo, de 1.500 a 2.000; la del tercero, de 2.200 a 3.600; y la del cuarto, de 2.300 a 4.100. Por lo que respecta a la deducción susceptible de ser practicada en relación con los hijos menores de 3 años, la misma aumenta 200 euros, a 1.400.

El mínimo por ascendientes es objeto de regulación en el art. 60 de la nueva ley, de conformidad con el cual "1. El mínimo por ascendientes será de 900 euros anuales, por cada uno de ellos mayor

de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados. 2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 1.100 euros anuales". En consecuencia, respecto de los mayores de 65 y 75 años, la nueva Ley 35/2006 incrementa la deducción en 100 euros, a 900 y 1.100 euros, respectivamente.

Una de las grandes novedades que ofrece en este punto la nueva Ley del IRPF es la relativa a la creación de un "mínimo por discapacidad" en su art. 60. Dicho mínimo queda determinado por la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes.

Con carácter general, el mínimo por discapacidad del contribuyente se fija en 2.270 euros anuales tratándose de una persona con discapacidad, y en 6.900 euros anuales cuando se trate de una persona con discapacidad que acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Dicho mínimo se incrementa además, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Por su parte, el mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes se fija en 2.270 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes y ascendientes, siempre y cuando se trate de personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo se concreta

en 6.900 euros anuales por cada uno de ellos que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%, si bien dicho mínimo se incrementa, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

A este respecto, el propio art. 60 de la nueva Ley 35/2006 se encarga de precisar en su apartado tercero que tienen la consideración de "personas con discapacidad" aquellos contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33%. Y, en particular, se considera acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33% en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Por su parte, se entiende acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% tratándose de personas cuya incapacidad resulte declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Finalmente, dentro de su Título V (dedicado, como hemos dicho, a la "adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente"), la nueva Ley del IRPF destina un último precepto, el art. 61, a establecer un conjunto de normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente así como de los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad.

Señala el citado precepto que "Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se ten-

drán en cuenta las siguientes normas:

1.º Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrteará entre ellos por partes iguales. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

2.º No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

3.º La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

4.º No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1.800 euros anuales por ese descendiente.

5.º Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo".

Varias son las novedades dignas de subrayar respecto de la regulación anterior. En primer lugar, a los efectos de proceder a la aplicación del míni-

mo por descendientes, desaparece el requisito de que el descendiente sea soltero. Y, por lo que respecta a la condición de la no presentación de declaración por los descendientes y ascendientes de cara a proceder a la aplicación del mínimo por descendientes y ascendientes, se permite la presentación de declaración, siempre y cuando el importe de las rentas declaradas no supere la cantidad de 1.800 euros.

En conclusión, el principal objetivo perseguido por la nueva Ley no es otro que lograr que los contribuyentes se desgraven una cantidad fija por hijo, en contraste con el modelo existente con anterioridad, en el que las rentas más altas quedaban más beneficiadas que las bajas.

#### IV. REDUCCIONES SUSCEPTIBLES DE SER APLICADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS DISCAPACITADOS DEL IRPF.

Como ya hemos puesto de manifiesto la base imponible del IRPF ha estado constituida, bajo la vigencia del antiguo TRLIRPF, por la renta disponible del sujeto, una vez restados los mínimos personal y familiar. En efecto, en el cálculo de la base imponible se partía de los ingresos del contribuyente, a los que se restaba el mínimo personal y por descendientes. No obstante, de cara a la aplicación de la base liquidable existían una serie de reducciones que tomaban en consideración las especiales circunstancias del contribuyente y, por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, la discapacidad que pudiera sufrir.

Se trata de una medida lógica, ya que nos hallamos ante un impuesto subjetivo que pretende someter a gravamen la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo. Y, de cara a valorar ésta, no basta con contar con el dato objetivo de los ingresos, sino que también habrá que tomar en consideración sus necesidades. En el caso de los disca-

pacitados, existen además unos gastos adicionales que no afectan al resto de los contribuyentes y que tienen como efecto el que, a iguales ingresos, la renta disponible para el discapacitado resulta menor que la de cualquier otro contribuyente.

*A priori*, podría defenderse la posibilidad de descontar estos gastos a que se ven forzados los contribuyentes discapacitados debido a su situación de discapacidad del conjunto de sus ingresos. Ello permitiría conocer el remanente disponible y, por ende, la capacidad económica del contribuyente afectado por una discapacidad. Sucede sin embargo que el cálculo individualizado de dichos gastos plantea numerosas dificultades, tanto para el propio discapacitado como para la Administración Tributaria. Todo ello sin perjuicio de los problemas de prueba que puedan llegar a plantearse, y de los gastos y dilaciones que su control originaría a la Administración.<sup>27</sup>

Así las cosas, señalaba el art. 50 del antiguo TRLIRPF que la base liquidable general del citado Impuesto se determinaría por el resultado de reducir de la base imponible general las cuantías previstas en los arts. 51 a 62 del citado texto legal si bien, en caso de anularse ésta, las reducciones terminarían por realizarse en la base imponible especial. Todo ello teniendo presente que en ningún caso podía resultar de tales reducciones una base liquidable general o especial negativa.

---

<sup>27)</sup> La utilización de la técnica de reducciones en la base que parten de los gastos reales de cada sujeto pasivo ha sido criticada por CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación", ob. cit., pág. 52., para quien dicha técnica "obligaría a tener que aportar los justificantes pertinentes y complicaría la gestión del impuesto extremadamente; frente a ello –defiende la autora– parece mucho más conveniente fijar una cantidad a tanto alzado que, en principio, sirva para compensar la situación de desventaja de la que parten los contribuyentes discapacitados o con familiares discapacitados a su cargo".

¿Cuáles son las reducciones que operaban sobre la base imponible de cara a conformar la base liquidable? Con carácter general, este conjunto de reducciones aludían a circunstancias tales como la percepción de rendimientos del trabajo (art. 51 del TRLIRPF), la prolongación de la actividad laboral (art. 52), la movilidad geográfica del trabajador motivada por razones laborales (art. 53), el cuidado de los hijos (art. 54), la edad del contribuyente (art. 55), la convivencia con ascendientes mayores de 65 años (art. 56)<sup>28</sup> o el pago de pensiones compensatorias (art. 62). Pero también podían referirse a la discapacidad (art. 58) o a las aportaciones y contribuciones realizadas al patrimonio protegido de los discapacitados (art. 59) o a sistemas de previsión social (arts. 60 y 61).

Únicamente podían beneficiarse de este conjunto de reducciones, propias o correspondientes a sus ascendientes, por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia de los discapacitados, aquellos contribuyentes cuya base imponible presentara entidad suficiente para soportar la reducción. Se trataba además de un conjunto de reducciones aplicadas en "cascada" y en el orden señalado por la ley. Así, por ejemplo, la reducción por gastos de asistencia del ascendiente discapacitado presuponía

nía la reducción por discapacidad del ascendiente que, a su vez, presuponía la aplicación de la reducción por edad del mismo; y, por lo que respecta a la reducción por asistencia del contribuyente, su aplicación presuponía la reducción por edad del mismo, lo que determinaba que sólo pudiera practicarse si las reducciones precedentes no hubiesen agotado su base imponible.<sup>29</sup>

El importe de este conjunto de reducciones por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia no resultó fijado atendiendo a consideraciones o parámetros de índole estadística, sino en términos de oportunidad política y, quizás también, de sacrificio en la recaudación. Coincidimos con ALONSO MADRIGAL<sup>30</sup> cuando afirma que *"tras la decisión del legislador por la opción de la reducción en la base imponible para diferenciar el gravamen en función de circunstancias personales y familiares (...) hay implícitas una decisión de carácter político que atañe a la progresividad del impuesto, decisión política que no puede ni debe ser enmascarada tras criterios de pretendida neutralidad técnica"*.

Cabe no obstante plantearse hasta qué punto podía considerarse como incentivo una protección

---

<sup>28</sup>) En efecto, el antiguo TRLIRPF preveía la aplicación de una reducción equivalente a la establecida para el contribuyente mayor, tratándose de aquel contribuyente que convive con un ascendiente mayor de 65 o de 75 años que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Ahora bien, si del importe de las rentas del ascendiente que operan como límite para aplicar la reducción se excluyen las rentas exentas y se consideran el mínimo personal del ascendiente y las propias reducciones por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia como exenciones, ¿no habría que excluir sus importes de dicho cómputo? A priori el legislador no efectuaba ninguna salvedad, debido a que no consideraba dichas reducciones en la base como una exención, sino como supuestos de no sujeción. No obstante, ya sea como renta exenta o como cantidades no sujetas al Impuesto, dichas sumas no deberían ser tenidas en cuenta a efectos del cálculo del límite de renta. Ello elevaría notablemente el límite del importe de la renta total, disponible y no disponible que puede percibir un ascendiente sin dejar de generar en el descendiente con el que convive el derecho a la reducción.

<sup>29</sup>) Nótese por tanto como el efecto acumulativo determina que sólo aquellos contribuyentes que se hallen por encima de un determinado umbral de renta, que crece en función de las circunstancias personales y familiares, puedan beneficiarse de la aplicación de las reducciones.

<sup>30</sup>) ALONSO MADRIGAL, F. J., "La protección del mínimo vital de los mayores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las reducciones en la base imponible por edad, asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados", ob. cit., pág. 20. Añade además el citado autor que "(...) el que la cantidad de renta que emplea efectivamente el contribuyente mayor de 65 o de 75 años para su propio sostén o el de sus ascendientes que dan derecho a las reducciones por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia de ascendientes discapacitados crezca conforme crece la renta del sujeto pasivo no puede llevar a pensar en ningún caso que la cantidad mínima realmente necesaria para dicho sostenimiento, que es la de que ha de quedar exonerada de gravamen en concepto de mínimo vital, crezca también".

que se hallaba por debajo de la que en concepto de mínimo familiar se otorgaba por los hijos a cargo del contribuyente, y mucho más por debajo de la que se concedía en concepto de mínimo personal a un contribuyente.

De cualquier manera, la razón de ser de la aplicación de este conjunto de reducciones parecía clara: quienes asumen la carga familiar derivada de la existencia de un ascendiente que no dispone de una renta suficiente desarrollan una función social indiscutible que, cuando no es desempeñada por la institución familiar, ha de ser llevada a cabo por los poderes públicos. Y, obviamente, no sería justo que, a la hora de configurar el deber de contribuir, el legislador tratase igual a personas que, aun disfrutando de una misma renta disponible, se encuentran llamadas al sostenimiento de cargas familiares distintas.<sup>31</sup>

Como es sabido, a la hora de precisar la naturaleza de este conjunto de reducciones, se ha discutido en numerosas ocasiones si las mismas han de ser consideradas como supuestos de no sujeción o como supuestos de exención. En nuestra opinión, su consideración como supuestos de no sujeción y no de exención permitiría la ampliación del ámbito de aplicación de los mismos a otros no regulados a través de la analogía dado que, si bien el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prohíbe aquélla para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, dicha prohibición no se proyecta sobre los supuestos de no sujeción.

---

**31)** Ahora bien, no debe confundirse la discrecionalidad del legislador existente a la hora de determinar las modalidades de intensidad de este tratamiento favorable al que nos referimos con la necesaria adaptación del gravamen a la capacidad económica en función de las cargas familiares a través de la salvaguarda de los mínimos vitales personal y familiar; esta última obedece a un imperativo constitucional respecto del cual el legislador carece de facultades discrecionales que permitan limitar dicha salvaguarda.

Dentro de este conjunto de reducciones existían tres modalidades que, en la práctica, podían afectar a los discapacitados. En primer lugar, aquellas aplicadas al contribuyente por el hecho de ser el mismo discapacitado. En segundo término, las reducciones aplicadas al contribuyente, con independencia de su condición de discapacitado, por el hecho de que alguna persona de su entorno familiar padezca una minusvalía (supuestos de descendientes discapacitados, ascendientes<sup>32</sup> discapacitados a cargo del contribuyente y aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas). Y, por último, aquellas reducciones caracterizadas por el hecho de tomar en consideración al mismo tiempo la discapacidad del contribuyente y de las personas de su entorno familiar (caso de las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de minusválidos, ya analizadas).

Todas estas reducciones específicas, susceptibles de proyectarse tanto sobre contribuyentes discapaci-

---

**32)** Con carácter general, la Administración lleva a cabo una aplicación estricta del concepto de ascendiente, reduciéndolo tan sólo a quien lo es en línea recta, por nacimiento o adopción, y excluyendo la práctica de reducciones por parientes que lo son por afinidad o por línea colateral, pese a tratarse de parientes próximos en términos afectivos. En nuestra opinión, sin embargo, a favor de la aplicación de las reducciones por edad, asistencia y discapacidad a parientes distintos de los padres o abuelos jubaba el propio fundamento de las mismas, que no es otro que ajustar el gravamen a la capacidad económica del contribuyente que, por convivir con personas mayores de 65, 75 años o discapacitadas que dependen económicamente del mismo (por ser sus rentas anuales no exentas inferiores a la cantidad de 8.000 euros), ve reducida su renta disponible. Y es que dicha reducción será la misma tanto si la persona en cuestión es la madre del contribuyente como si lo es su madrastra, hermana, tía o suegra. A mayor abundamiento, consideramos que el incentivo que la norma fiscal debe proporcionar a la convivencia con el ascendiente ha de ser mayor cuanto menos estrecho resulte el parentesco. Debido a ello estimamos que carecía de sentido el hecho de que, mientras las reducciones por edad, asistencia y discapacidad quedaban restringidas a los ascendientes por nacimiento o adopción en línea recta, las reducciones de hasta 8.000 euros anuales derivadas de aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas reguladas en el antiguo art. 59 del TR-IRPF se extendiesen a aquellas personas que tuvieran con el discapacitado una relación de parentesco en línea recta o colateral de hasta el tercer grado inclusive.

tados como sobre aquellos otros en cuyo entorno familiar exista algún discapacitado, resultaban compatibles con aquellas otras reducciones que no hacían referencia alguna a la discapacidad pero que aludían a diversos supuestos similares (por razón de la edad, de la prolongación de la actividad laboral, de los rendimientos del trabajo percibidos, etc.). En consecuencia, todo trabajador discapacitado podía reducir su base imponible, primero en atención a su condición de trabajador (art. 51 del TRLIRPF) y, además, debido a su condición de trabajador discapacitado (art. 58.3 del TRLIRPF).

Dos eran los principales tipos de reducciones contemplados por el legislador y destinados a abordar la situación de discapacidad. De una parte, una serie de reducciones susceptibles de practicarse en la base imponible del contribuyente discapacitado o de determinados familiares, a través de las cuales se perseguía compensar la disminución de su capacidad económica por efecto de los mayores gastos habituales de las personas que padecen la discapacidad.

Este primer grupo de reducciones pretendían compensar la situación de desventaja del contribuyente discapacitado respecto al resto de los ciudadanos, máxime si tenemos en cuenta que su riqueza se ve notoriamente disminuida por la necesidad de afrontar una serie de gastos necesarios por el mero hecho de sufrir una discapacidad. Sería injusto medir la capacidad económica de cada uno teniendo en cuenta únicamente sus bases imponibles objetivamente consideradas.

Y, de otra, diversas reducciones pensadas en relación con aquellas personas que realizan aportaciones al patrimonio protegido de las personas discapacitadas o a planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados constituidos a favor de personas con minusvalía.

La finalidad de la aplicación de este segundo bloque de reducciones, actualmente subsistentes a la luz de la nueva Ley 35/2006, reside en incentivar fórmulas de ahorro y previsión destinadas a la atención de las necesidades de los discapacitados. Y el sistema de tributación que ofrecen estas fórmulas de ahorro a favor de personas discapacitadas resulta especialmente beneficioso, no ya sólo por lo que respecta al tratamiento de las aportaciones (que determinan la práctica de importantes reducciones en la base imponible de los aportantes), sino también en relación con el tratamiento que recibe el discapacitado, tanto cuando aparece como titular del patrimonio que recibe las aportaciones como cuando cobra las prestaciones procedentes de un plan de pensiones o figura equivalente.

En el presente trabajo centraremos nuestro análisis en el primer grupo de reducciones apuntadas, es decir, el integrado por aquéllas motivadas por la discapacidad del sujeto pasivo o de las personas que de ellos dependan.

¿Cuál es la situación que ofrece la nueva Ley reguladora del IRPF? La Ley 35/2006 se refiere a la determinación de la base liquidable en su Título IV. Dado que, como ya hemos precisado, las circunstancias personales y familiares del contribuyente son tomadas en consideración en el momento del cálculo del Impuesto, y que la reducción por rendimientos del trabajo se ha incluido en la determinación de los rendimientos netos, las reducciones a practicar sobre la base imponible general quedan limitadas únicamente a aquellas vinculadas con la atención de las situaciones de envejecimiento y dependencia. Se mantiene no obstante la posibilidad de reducir las pensiones compensatorias satisfechas por decisión judicial.

Por su parte, y como ya hemos precisado, el Título V de la nueva Ley se destina a valorar y cuantifi-

car las circunstancias personales y familiares que son objeto de consideración en el Impuesto. Así, se procede a regular las diferentes circunstancias relativas al contribuyente (el mínimo personal, con el correspondiente incremento al alcanzar determinadas edades), descendientes (que incluye la especial consideración a los hijos menores de tres años), ascendientes (también con el incremento aplicable a partir de determinada edad) y discapacidad, tanto del contribuyente como de ascendientes y descendientes a su cargo, incluyendo los incrementos por asistencia a las situaciones de discapacidad de todos ellos.

En todo caso, la nueva Ley diferencia entre una base liquidable general y una base liquidable del ahorro. La base liquidable general no es sino el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente, determinadas reducciones, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones. En el supuesto de que dicha base resultase negativa, su importe podría compensarse con las bases liquidables generales positivas obtenidas durante los cuatro años siguientes.

Además de la reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social dispone el legislador de la nueva Ley la aplicación de reducciones por: aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidas a favor de personas con minusvalía; aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas; aportaciones a mutualidades de previsión social realizadas por deportistas profesionales, y por el pago de pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos distintas de los hijos del contribuyente satisfechas por decisión judicial.

En cuanto a la base liquidable del ahorro, queda integrada por el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera,

de la reducción por pensiones compensatorias, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución.

Del conjunto de reducciones contempladas en el antiguo TRLIRPF en sus artículos 51, 52, 53 y 58.3 (las cuales eran concebidas como una minoración de la base imponible general a los efectos de determinar la base liquidable general), la nueva Ley introduce algunas novedades, entre las cuales destaca la desaparición de alguna de ellas, el mecanismo de integración de dichas reducciones en el esquema liquidatorio del Impuesto y el aumento de su cuantía.

Téngase presente que las reducciones por la obtención de rentas del trabajo pasan a practicarse directamente del rendimiento neto, a los efectos de determinar el rendimiento neto reducido de trabajo, en lugar de reducir la base imponible general del Impuesto, como contemplaba el antiguo TRLIRPF.

Señala concretamente el art. 20 de la Ley 35/2006, relativo a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, lo siguiente: "*1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías: a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuales; b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.000 euros anuales; c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales. 2. Se incrementará en un 100 por ciento el importe de la reducción prevista en el apartado 1 de este artículo, en los siguientes supuestos: a) Trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral, en las condiciones que reglamentariamente establezca el Gobierno*

tariamente se determinen; b) Contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Este incremento se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. 3. Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.200 euros anuales. Dicha reducción será de 7.100 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento. 4. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo”.

Obsérvese por tanto como la nueva Ley 35/2006 incrementa las reducciones de trabajo contempladas en el antiguo art. 51 del TRLIRPF, pasando de 2.400 a 2.600 euros anuales para los rendimientos netos del trabajo superiores a 13.000 euros. Y en el supuesto de rendimientos netos del trabajo inferiores a 9.000 euros (con anterioridad el límite se situaba en 8.200 euros), la reducción pasa a ser de 4.000 euros, en lugar de los 3.500 euros actuales.

Asimismo se aumentan las reducciones cuando las rentas del trabajo son obtenidas por trabajadores discapacitados activos. La reducción pasa a ser de 3.200 euros anuales, en lugar de los 2.800 euros contemplados con anterioridad. Y tratándose de trabajadores activos discapacitados que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65% o que necesiten ayudas de terceras personas o movilidad reducida, el importe de la reducción pasa de 6.200 euros a 7.100 euros anuales.

Finalmente, desaparecen las reducciones contempladas en los arts. 52 y 53 del antiguo TRLIRPF, las cuales se hallaban vinculadas a la prolongación de la actividad laboral y a la movilidad geográfica.

Analicemos en primer término las reducciones susceptibles de ser aplicadas en relación con los **contribuyentes discapacitados**. Es un hecho cierto que los discapacitados, por el mero hecho de serlo, demandan cantidades más elevadas que el resto de los ciudadanos en aras de atender sus necesidades básicas<sup>33</sup>. Todos estos gastos han de ser tenidos en cuenta por el legislador a la hora de medir la capacidad económica del sujeto pasivo, una vez hayan atendido a los mismos.

Dentro del conjunto de reducciones que puede aplicarse el contribuyente por el hecho de padecer el mismo una discapacidad tradicionalmente se ha venido diferenciando entre una primera de carácter genérico, en la que no se requeriría más requisito que la discapacidad, y dos de carácter más específico en las que se requeriría que el contribuyente precise de asistencia o bien que trabaje. En todo caso ha de quedar claro desde un primer momento que las tres reducciones han sido compatibles entre sí y, además, con el resto de reducciones anteriormente indicadas.

A la reducción por contribuyentes discapacitados se refería el art. 58.1 del antiguo TRLIRPF, de conformidad con el cual los contribuyentes podían reducir su base imponible, con carácter general, en 2.000 euros anuales tratándose de una minusvalía igual o superior al 33% e inferior al 65%, y en 5.000 euros anuales en caso de minusvalía igual o superior al 65%. La referida discapacidad debía padecerse en

---

<sup>33</sup> Así, por ejemplo, los discapacitados deben adquirir diversos aparatos destinados a suplir su minusvalía tales como scanners, ordenadores o programas especiales para ciegos, dispositivos en teléfonos o electrodomésticos para sordos, etc.

la fecha del devengo del Impuesto, aun cuando en dicha fecha no hubiese sido todavía acreditada por el organismo oficial que resulte competente. Dicha reducción resultaba además compatible con la recogida en el art. 55 del antiguo TRLIRPF para contribuyentes mayores de sesenta y cinco años, cuyo importe se cifraba en 800 euros.<sup>34</sup>

Ciertamente, no parece que estas cantidades (2.000 euros anuales para discapacitados con minusvalía inferior al 65%, o 5.000 euros para discapacitados con un grado igual o superior al 65%) fuesen suficientes de cara a compensar los mayores gastos que sufren estos sujetos por razón de su minusvalía. Y es que las necesidades especiales que padecen estas personas son mucho más elevadas en relación con los demás contribuyentes.<sup>35</sup>

La reducción en concepto de gastos de asistencia quedaba recogida en el art. 58.4 del antiguo TRLIRPF. Establecía este precepto que aquellos contribuyentes discapacitados que acreditasen necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65% podían reducir la base imponible en 2.000 euros anuales. Esta reducción era compatible con la pre-

**34)** Como se recordará, a la luz de lo dispuesto en la antigua Ley 40/1998, el antecedente inmediato de esta reducción por edad lo constituía el mínimo personal del contribuyente. Con posterioridad, tras la reforma operada por la Ley 46/2002, de 28 de diciembre, la reducción por edad dejó de estar integrada en el mínimo personal. Ahora bien, a pesar de ello su finalidad continuaba siendo la misma: ajustar el gravamen a la capacidad económica del contribuyente, esto es, a su renta disponible. Véase a este respecto ZÁRATE MARCO, A., "Deducciones en la base versus deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el IRPF", en Crónica Tributaria, núm. 93, 2000, pág. 105 y, más recientemente, ALONSO MADRIGAL, F. J., "La protección del mínimo vital de los mayores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las reducciones en la base imponible por edad, asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados", ob. cit., pág. 11.

**35)** De hecho, ni siquiera sumando estas cantías con la reducción prevista como asistencia para discapacitados (2.000 euros), a la que nos referiremos a continuación, parecen cubrirse las especiales necesidades de éstos.

vista en el art. 56.1 del citado texto legal (la llamada reducción por asistencia). De este modo, el contribuyente discapacitado mayor de setenta y cinco años que incurriese en dichos gastos podía sumar a las anteriores cantidades la reducción de 1.000 euros prevista en la citada norma.<sup>36</sup>

Ahora bien, ¿hasta qué punto no se producía una duplicidad entre esta reducción relativa a gastos de asistencia y la reducción por discapacidad del contribuyente anteriormente analizada? Piénsese que si un contribuyente acreditaba padecer un grado de minusvalía superior al 65% (sin necesidad de ayuda de tercera persona o movilidad reducida) podía practicarse, en primer lugar, la reducción por discapacidad de 5.000 euros contenida en el art. 58 del antiguo TRLIRPF y, a continuación, la de 2.000 euros recogida en el apartado cuarto del citado precepto. Realmente, era la asimilación del grado del 65% a la existencia de ayuda de tercera persona o de movilidad reducida (criterio acorde, a nuestro juicio, con la realidad) lo que originaba esta situación.<sup>37</sup>

**36)** Nótese como, en relación con aquellas personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, la reducción susceptible de ser aplicada aparecía dividida en dos tramos: de una parte, 5.000 euros en concepto de discapacidad; y, de otra, 2.000 euros en concepto de asistencia. En torno a esta circunstancia afirmaba CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación", ob. cit., pág. 53, que "a pesar de que la reducción por asistencia de los discapacitados beneficia a más sujetos que la reducción incrementada por discapacidad, si se reconoce que las personas con movilidad reducida o que necesitan la ayuda de terceras personas merecen gozar de una reducción especial por tener unos mayores gastos y dificultades, también en estos casos deberían tener derecho a la deducción por discapacidad incrementada".

**37)** Dada esta situación, desde determinados sectores de la doctrina se apuntó la posibilidad de excluir esta asimilación o, en su caso, atribuir distintas cantidades para aquellos sujetos que padeciesen un grado de minusvalía superior al 65% y que no requirieran gastos de asistencia. En este sentido se pronunciaban, por ejemplo, ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGANO, I., La protección de los discapacitados en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario, ob. cit., pág. 201.

¿No resultaba más lógico excluir esta asimilación o, en su caso, optar por la atribución de distintas cantidades en relación con aquellos sujetos que padecieran un grado de minusvalía del 65% y que no requiriesen de gastos de asistencia? Desde nuestro punto de vista, así es. De cualquier manera, el legislador del antiguo TRLIRPF optó por considerar que con grados de minusvalía superiores al 65% se requiere en todo caso la asistencia de tercera persona.

Finalmente, en aquellos supuestos en los que el contribuyente discapacitado resulte ser un trabajador activo, con independencia de la reducción prevista en el art. 51 del antiguo TRLIRPF<sup>38</sup> (es decir, la general para rendimientos del trabajo, actualmente recogida en el art. 20 de la Ley 35/2006), o de las contenidas en los arts. 52 (relativa a la prolongación de la vida laboral para aquellos trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral<sup>39</sup>) y 53 (referente a la movilidad geográfica<sup>40</sup>) del citado texto para los perceptores de rendimientos del trabajo (actualmente suprimidas), el art. 58.3 del RDLeg. 3/2004 reconocía una minoración genérica en la base imponible de 2.800 euros para los minusválidos que percibieran rendimientos del trabajo como "trabajadores activos".

---

<sup>38</sup>) Como se recordará, esta reducción oscilaba entre los 2.400 y los 3.500 euros, en función de los rendimientos netos del trabajo obtenidos durante el período impositivo y de otras rentas distintas de la citada fuente.

<sup>39</sup>) La aplicación de esta reducción determinaba un incremento del 100% en el importe de la anterior reducción.

<sup>40</sup>) La aplicación de esta reducción por movilidad geográfica tenía lugar cuando el contribuyente desempleado inscrito en la oficina de empleo aceptaba un puesto de trabajo que exigía el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, incrementándose igualmente en un 100% la reducción por rendimientos del trabajo recogida en el art. 51 del TRLIRPF, y siendo aplicable únicamente en el período impositivo en el que se produjera el cambio de residencia y en el siguiente.

La citada cuantía era susceptible de incrementarse además hasta 6.200 euros cuando dicho trabajador minusválido acreditase necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65%. En efecto, dichos contribuyentes debían acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o bien la existencia de una movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante el oportuno certificado o resolución del IMSERSO o del órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose al efecto en el dictamen emitido por los equipos de valoración y orientación dependientes de las mismas.

No obstante hemos de precisar que, al amparo de la anterior normativa, dicha reducción únicamente podían aplicarla los trabajadores por cuenta ajena perceptores de rendimientos del trabajo, y no en cambio los trabajadores por cuenta propia perceptores de rendimientos de actividades económicas. Estos últimos podían dudar de sus rendimientos íntegros los gastos asociados a las dificultades de desplazamientos por motivos de trabajo. Esta circunstancia fue objeto de crítica, entre otros autores, por GOROSPE OVIEDO<sup>41</sup>, para quien la reducción había de extenderse igualmente a los empresarios o profesionales discapacitados, ya que la minusvalía de estas personas, al igual que sucede en el caso de los trabajadores activos, también les supone una merma en la posibilidad de obtener ingresos.

---

<sup>41</sup>) GOROSPE OVIEDO, J. I., "Medidas que afectan a las rentas del trabajo en la reforma del IRPF", en *Quincena Fiscal*, nº 16, 2002, pág. 21. En esta misma línea pueden consultarse los trabajos de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y RUIZ HIDALGO, C., *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2004, pág. 36 y MORIES JIMÉNEZ, M. T., "Beneficios fiscales de las personas con discapacidad", en *Información Tributaria*, nº 57, 2003, pág. 27.

Estamos de acuerdo con esta apreciación. Es más, dicha minusvalía les provoca además un elevado coste derivado de la adquisición de medios con los que poder integrarse en el mercado de trabajo. En un sentido contrario se pronunciaron ALONSO-OLEA GARCÍA, LUCAS DURÁN y MARTÍN DÉGANO<sup>42</sup>, para quienes, en relación con aquellas personas que obtienen rendimientos procedentes del desarrollo de las actividades económicas, dichas circunstancias han sido ya contempladas a través de la deducibilidad de tales gastos.

En todo caso, la nueva Ley 35/2006 ha optado por proyectar la reducción prevista en el ámbito de los rendimientos del trabajo sobre los rendimientos netos de las actividades económicas, en idénticos términos cuantitativos. Se introduce así una reducción de los rendimientos de las actividades económicas respecto de aquellos trabajadores autónomos que padecen algún tipo de discapacidad.

Señala a este respecto el art. 32.2 de la nueva ley que "(...) Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de actividades económicas podrán minorar el rendimiento neto de las mismas en 3.200 euros anuales. Dicha reducción será de 7.100 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva una actividad económica y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento. 2.º Para la aplicación de la reducción prevista en este apartado será necesario el cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, y en particular los siguientes: a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinar-

se con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.º del artículo 30.2 de esta Ley; b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados; d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen; e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo; f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta. 3.º Como consecuencia de la aplicación de esta reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo".

Nótese por tanto que, para poder aplicar esta nueva reducción, se exige la observancia de diversos requisitos. En primer lugar, el rendimiento neto de la actividad ha de determinarse con arreglo al método de estimación directa. Si se determinase en el régimen de estimación directa simplificada, esta reducción sería incompatible con el porcentaje de gastos de difícil justificación del 5%. La totalidad de las ventas o prestaciones de servicios de la actividad económica deben realizarse a personas físicas o jurídicas no vinculadas, en los términos previstos en el art. 16 del TRLIS, de acuerdo con su actual redacción por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal.

El total de gastos deducibles de todas las actividades económicas realizadas no puede superar el 30% del rendimiento íntegro declarado. El empresa-

<sup>42</sup>) ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGANO, I., *La protección de los discapacitados en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 202.

rio o profesional no puede obtener rendimientos de trabajo objeto de imputación. Y el 70% de los ingresos obtenidos en su actividad durante el período impositivo ha de quedar sujeto a retención a cuenta.

Volvemos a insistir en que la cuantía de esta reducción, susceptible de ser practicada sobre el rendimiento neto de las actividades económicas, pasa a ser idéntica a la que resulta de aplicación a las personas que obtienen rendimientos del trabajo, lográndose así la consecución de un trato igualitario.

¿Qué debemos entender a este respecto por "trabajador activo"? Tal y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la citada expresión tiene su origen en el art. 18 de la antigua Ley 40/1998, reguladora del IRPF. A nuestro juicio, a través de la utilización del referido término lo que persigue el legislador tributario no es sino discriminar aquellas rentas percibidas por razón del desempeño de una actividad laboral frente a aquellas otras que, a pesar de haber sido calificadas como rendimientos del trabajo, no retribuyen relación laboral alguna vigente en el período impositivo de percepción (caso por ejemplo de las pensiones y de los haberes pasivos). Se origina así una desigualdad de trato que queda justificada sobre la base de que al trabajador discapacitado se le suponen unos gastos mayores que a la persona con discapacidad que no desempeña actividad laboral alguna.

Señala la DGT en contestación a Consulta de 24 de enero de 2002 que no tiene la consideración de trabajador activo el contribuyente que se halle en situación legal de desempleo, a no ser que hubiere estado en activo durante algún día del período impositivo considerado antes de pasar a la respectiva situación legal de que se trate (prejubilación o desempleo). De este modo se busca simplificar la aplicación de la reducción, frente a otras alternativas posibles tales como el prorrataeo de la reducción

aplicable entre el número de días trabajados en el período impositivo. Este mismo criterio había sido ya defendido con anterioridad por el citado Centro Directivo en contestaciones a Consultas de 15 de marzo y de 17 de julio de 2001.

Asimismo rechaza la DGT en contestaciones a Consultas de 25 de noviembre de 2002 y de 24 de mayo de 2001 que pueda considerarse como trabajador activo a quien ha pasado a situación de prejubilación, a pesar de que continúe cotizando en el Régimen Especial de la Seguridad Social<sup>43</sup>. Y en contestación a Consulta de 10 de diciembre de 2003 precisa el citado Centro Directivo que "*la expresión 'trabajador activo' debe entenderse como la prestación de servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario*".

¿Resulta en consecuencia necesaria la existencia de una relación laboral de cara a la aplicación de esta reducción? Desde nuestro punto de vista, la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. En efecto, creemos que la reducción podrá aplicarse a situaciones asimiladas, con independencia de que dicha relación laboral haya sido o no declarada por juez o tribunal alguno. Y es que siempre que el dinero se perciba por el desarrollo de un trabajo efectivo, controlable y a consecuencia del cual deban rendirse cuentas, quienes perciban tales cantidades deben ser considerados como trabajadores activos a este respecto.

Mayores dudas podrían suscitarse al hilo de determinadas situaciones en las que la citada relación sinalagmática no se presenta tan clara. Este sería el

---

<sup>43)</sup> Más recientemente, en contestación a Consulta de 10 de febrero de 2004, la DGT ha vuelto a confirmar que la situación de jubilación no da derecho a la aplicación de esta reducción.

caso, por ejemplo, de aquellas becas o ayudas financieras concedidas por el Sector público o privado para la dedicación al desarrollo de una actividad concreta, fundamentalmente de investigación. En nuestra opinión, siempre que el dinero se perciba por el desarrollo de un trabajo efectivo, controlable y que requiera una rendición de cuentas, quienes perciban tales cantidades podrán ser considerados como trabajadores activos.

Como ya hemos tenido oportunidad de señalar, durante la vigencia del antiguo TRLIRPF el importe de la reducción se incrementó de 2.800 euros a 6.200 en aquellos supuestos en los que el grado de minusvalía resultaba igual o superior al 65%, así como cuando el discapacitado acreditaba tener una movilidad reducida o necesitaba de la ayuda de terceras personas. En la actualidad, la Ley 35/2006 cifra el importe de la reducción en 7.100 euros anuales.

Pues bien, en el caso de que un sujeto con tal grado de discapacidad pudiera seguir trabajando (dado que ese es el grado que, en las pensiones no contributivas, resulta asimilado a la incapacidad permanente absoluta), estaremos ante una reducción que entraña una cierta complejidad, al utilizar diversos conceptos jurídicos indeterminados no previstos expresamente en la norma.

Así, por ejemplo, ¿qué sucede si el contribuyente, sin llegar a padecer una minusvalía del 65% (que representa el límite objetivamente determinado), pretende acreditar una movilidad reducida o la necesidad de ayuda por parte de terceras personas? Con anterioridad a la reforma operada por la Ley 46/2002, el art. 18 de la antigua Ley del IRPF de 1998 preveía un incremento de las reducciones en los rendimientos del trabajo para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33% e inferior al 65%

que, para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, acreditan necesitar ayuda de terceras personas o una movilidad reducida.<sup>44</sup>

¿Debemos considerar esta "necesidad de ayuda de terceras personas" o la "movilidad reducida" referidas al desplazamiento del trabajador al centro de trabajo? La cuestión se suscita porque, mientras el art. 58.3 del TRLIRPF nada exigía a este respecto (al igual que sucede con el art. 20 de la vigente Ley 35/2006), el art. 70.2 del antiguo RIRPF aprobado mediante RD 1775/2004, de 30 de julio, interpretaba la "necesidad de ayuda de terceras personas" como referida al desplazamiento al puesto de trabajo o al desempeño de la actividad laboral, y la "movilidad reducida" como equivalente a la dificultad de utilización de medios públicos.

¿Nos hallábamos en el presente caso ante la existencia de un exceso reglamentario? En nuestra opinión, la solución pasa por atender al contexto de la norma. Y a luz de este, consideramos que la verdadera justificación del precepto reside en la aplicación del principio de capacidad económica, dado el incremento del gasto que pueden llegar a ocasionar las dificultades de movilidad que aquejan a un trabajador a la hora de tener que desplazarse por motivos laborales.

En consecuencia, creemos que tanto la asistencia de terceras personas como la movilidad reducida deben ponerse en conexión con el trabajo desarrollado por el sujeto pasivo, máxime si tenemos en cuenta que se trata de un beneficio fiscal concedido a trabajadores activos, como ya hemos indicado.

No estimamos que resulte necesaria a este res-

---

<sup>44)</sup> Un supuesto parecido se recogía también en el art. 28.2 de la antigua Ley 18/1991, reguladora del IRPF, y modificada en este punto por la Ley 31/1994.

pecto la prueba de un desplazamiento efectivo al centro de trabajo. Dicho desplazamiento se sobreentiende por el mero hecho de hallarse el trabajador en su puesto de trabajo. Ello no obstante sin embargo para que, en el curso de una determinada inspección, pueda plantearse la necesidad de la prueba de la realidad del desplazamiento, o bien la necesidad de asistencia de una persona para el desarrollo de la actividad de que se trate, siempre y cuando existiesen indicios de que dicha asistencia no estuviese relacionada con el trabajo realizado por el sujeto pasivo.

Dos son las posibilidades que se plantean al contribuyente al objeto de poder beneficiarse de la presente reducción, siendo suficiente con el cumplimiento de una sola de ellas. En primer lugar, probar a través de certificado o resolución del órgano competente (ya sea el IMSERSO o el correspondiente órgano autonómico) la movilidad reducida a efectos de la utilización de medios de transporte. Para este primer caso la norma no requiere la acreditación adicional de la efectividad del desplazamiento al trabajo, si bien su propio contexto parece poner en relación la movilidad reducida con la actividad laboral realizada por el sujeto pasivo.

En cuanto a la segunda posibilidad antes apuntada, consiste en acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas por motivos laborales, siendo éstas las que suplen la minusvalía del trabajador. En este segundo supuesto, la exigencia de que la ayuda de terceras personas se requiera por el ejercicio de un trabajo ha de considerarse deducida del propio espíritu de la norma.<sup>45</sup>

De cualquier manera, queda claro que la incon-

**45)** Así, por ejemplo, la asistencia de una persona al discapacitado por razón de la minusvalía pero por motivos que no guarden relación alguna con el ejercicio de la actividad profesional, no posibilitaría la aplicación de la presente reducción.

creción de la que adolece la norma puede dar lugar, en la práctica, a una considerable litigiosidad entre la Administración y el contribuyente, ya que resulta extraordinariamente difícil acreditar en qué medida los servicios prestados por una persona se deben o no a motivos laborales.

El citado art. 70.2 del antiguo RIRPF se limitaba a interpretar que la asistencia por parte de una tercera persona debía estar relacionada con el desplazamiento al lugar de trabajo o con el desempeño del mismo, quedando así mínimamente centrado el contexto del beneficio fiscal. Y, desde nuestro punto de vista, este criterio interpretativo resulta adecuado, al no requerirse que la ayuda en cuestión sea remunerada, siendo suficiente con probar la necesidad de la misma por medio del oportuno certificado o resolución del IMSERSO o del órgano autonómico que resulte competente. Tampoco es preciso acreditar la realidad de esta asistencia personal.

Por otra parte, en ambos supuestos planteados, el citado art. 70 del antiguo RIRPF se mostraba taxativo al enumerar los medios de prueba que permiten acreditar las anteriores circunstancias. No se permite otra prueba que los certificados o resoluciones de los órganos oficiales anteriormente señalados lo que, a nuestro juicio, no supone una restricción al derecho de prueba contemplado en el art. 24 de la Constitución, ya que dicho derecho podrá ser ejercitado debidamente ante el órgano competente para efectuar las referidas declaraciones administrativas.

En conclusión, bien puede considerarse que la dificultad a la que venimos aludiendo planteada a la hora de interpretar la oportunidad de la reducción en aquellos supuestos en los que existe un grado de minusvalía situado entre el 33 y el 65%, constituye un problema más aparente que real. Tan sólo la movilidad reducida como la necesidad de ayu-

da de terceras personas deben interpretarse en el sentido de que resulten tan graves que impidan al contribuyente desarrollar una vida normal, asimilándose así a la situación legal de gran invalidez en la que, como consecuencia de una pérdida anatómica o funcional, la persona no pueda desarrollar trabajo alguno, necesitando la asistencia de otras personas para los actos más esenciales de la vida tales como vestirse, desplazarse, comer u otros análogos. En estos supuestos parece lógico pensar que el contribuyente deba tener reconocida una minusvalía de, al menos, el 65%.

Téngase presente por último que, en la actualidad, el art. 20.4 de la Ley 35/2006 se encarga de precisar que *"como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo"*.<sup>46</sup>

En suma, a la luz de todas estas apreciaciones cabe constatar que el legislador tributario ha ido teniendo cada vez más presente la discapacidad del contribuyente o de quienes dependan de él, así como las implicaciones que, como sujeto pasivo, dicha circunstancia origina en su capacidad económica. Debido precisamente a ello fueron establecidas las reducciones examinadas, las cuales deben saludarse de manera positiva. Ahora bien, con independencia de lo anterior hemos de reconocer que, desde una perspectiva de técnica legislativa, nos hallamos ante una regulación sumamente dispersa,

---

**46)** Ya con anterioridad establecía el art. 58.3.in fine del TRLIRPF un límite de cara a la aplicación de la presente reducción, de conformidad con el cual la misma no podía determinar que los rendimientos netos del trabajo, minorados por las reducciones relativas dichos rendimientos, a la prolongación de la actividad laboral y a la movilidad geográfica, se concretasen en una cuantía negativa. De hecho, en caso de que las referidas reducciones reguladas en los arts. 51, 52 y 53 del antiguo TRLIRPF, respectivamente, junto con aquella otra objeto de nuestro análisis, superasen el importe de los rendimientos netos del trabajo, ésta quedaba disminuida por la diferencia entre los rendimientos del trabajo y la suma de dichas reducciones.

lo que perjudica claramente a la seguridad jurídica.

Procedemos a continuación a estudiar aquellas reducciones susceptibles de ser aplicadas en relación con los **descendientes discapacitados**. Como ya sabemos junto a las anteriores reducciones, que toman en consideración las circunstancias personales del contribuyente, existen otro tipo de reducciones que, partiendo de las circunstancias familiares del mismo, pueden ser aplicadas en función de los ascendientes y/o descendientes que forman parte del núcleo familiar. En este sentido, cabe aludir a la existencia de un primer grupo de reducciones comunes a la totalidad de los contribuyentes que tengan descendencia (sean o no discapacitados) y que, junto con el mínimo familiar, reducen la base imponible en 1.400 euros por el cuidado de cada hijo menor de tres años.<sup>47</sup>

Sin perjuicio de lo anterior, en aquellos casos en los que el contribuyente contase con descendientes discapacitados, al amparo de lo dispuesto en el antiguo TRLIRPF, el contribuyente disfrutaba de la posibilidad de aplicar dos reducciones específicas que habían de añadirse al mínimo familiar del art. 43 del TRLIRPF y a la citada reducción por cuidado de hijos menores de tres años anteriormente regulada en el art. 54 del mencionado texto legal.

La primera de estas reducciones a que nos referimos era la relativa a la reducción por descendientes discapacitados, con independencia de su edad, que generasen el derecho a aplicarse la reducción por mínimo familiar. Dicha reducción quedaba regulada en el art. 58.2 del antiguo texto legal, concretándose en un importe de 2.000 euros anuales si el

---

**47)** Esta reducción no debe confundirse con el beneficio fiscal susceptible de ser aplicado en la cuota diferencial del Impuesto, la llamada deducción por maternidad, a la que tienen derecho las mujeres trabajadoras por cada hijo menor de tres años (con independencia de que sea discapacitado o no).

grado de minusvalía resultaba superior al 33% e inferior al 65%, y de 5.000 euros anuales cuando el grado de discapacidad fuese igual o superior al 65%.

Acerca del alcance que presenta el concepto de "descendientes" y los requisitos que deben ser observados de cara a la aplicación de la presente reducción, nos remitimos a lo indicado en su momento al analizar el mínimo familiar. Sí queremos poner de manifiesto, sin embargo, la falta de equiparación a los descendientes discapacitados de otros parientes colaterales o afines. Téngase presente que en otros preceptos del antiguo TRLIRPF (caso por ejemplo del art. 59.1, al tratar de las aportaciones realizadas a patrimonios protegidos, o del art. 61 y la Disp. Adic. 10º, relativos a las aportaciones efectuadas a planes de pensiones constituidos a favor de discapacitados), se concedían diversos beneficios fiscales a los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, produciéndose en consecuencia una falta de uniformidad en el tratamiento otorgado.

La segunda reducción susceptible de ser destacada, a la que se refería el art. 58.4 del antiguo TRLIRPF, se concretaba en una minoración adicional de 2.000 euros anuales por cada descendiente que acreditase necesitar ayuda de tercera personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.<sup>48</sup>

A pesar de que nada establecía el legislador al respecto (y lo mismo sucede con el art. 60 de la vi-

gente ley 35/2006, al regular el mínimo por discapacidad), parece lógico pensar que tanto la "movilidad reducida" como la "ayuda de tercera personas" han de ser acreditadas por el IMSERSO u órgano autonómico competente, de acuerdo con una aplicación analógica y sistemática del art. 70.2 del antiguo RIRPF. No obstante, y en tanto en cuanto en este supuesto no resultan excluidos otros medios de prueba, cabe estar a lo dispuesto en el art. 80 de la LGT, resultando de aplicación el criterio de libertad de prueba. Así las cosas, podría constituir prueba suficiente el reconocimiento de una pensión de gran invalidez por el INSS, ya que para alcanzar este grado de incapacidad se requiere la ayuda de una tercera persona que deba asistir al discapacitado para llevar a cabo los actos más esenciales de la vida. En todo caso, la discapacidad ha de padecerse a la fecha del devengo del Impuesto, aún cuando no haya sido acreditada por el órgano pertinente.

A la hora de proceder a la aplicación de ambas reducciones, y por expresa remisión del art. 58.5 al art. 57 del antiguo TRLIRPF, establecía el legislador la aplicación de un conjunto de reglas comunes, actualmente contenidas en el art. 61 de la Ley 35/2006, precepto encargado de regular diversas normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad.

Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que dos o más contribuyentes tuviesen derecho a la aplicación de las citadas reducciones respecto de los mismos descendientes (o ascendientes), su importe se prorrataaría entre ellos por partes iguales. En cambio, si los contribuyentes tuviesen distinto grado de parentesco con el descendiente, la aplicación de la reducción correspondería al de grado más cercano, salvo que éstos careciesen de rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 eu-

---

**48)** Acerca de la naturaleza de los conceptos de "movilidad reducida" y "necesidad de ayuda por tercera personas" nos remitimos a lo anteriormente indicado en relación con los trabajadores discapacitados, teniendo presente que para el segundo de los supuestos enunciados no resulta necesaria la vinculación a la actividad laboral (desplazamiento al trabajo o asistencia en el mismo). En el presente caso la "ayuda" ha de interpretarse en el sentido de cuidado asistencial del descendiente discapacitado.

ros, en cuyo caso correspondería a los del siguiente grado<sup>49</sup>. A este respecto, la determinación de las circunstancias personales y familiares ha de realizarse atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto, requiriéndose la convivencia con el sujeto pasivo en, al menos, la mitad del período impositivo.

Cabe precisar finalmente que, en el presente caso, la remisión efectuada a la fecha del devengo podía llegar a plantear un problema al que no se refería el legislador, a diferencia de lo que sucedía en la regulación del mínimo familiar. Nos referimos concretamente a aquellos supuestos en los que el fallecimiento del descendiente tuviese lugar antes de la fecha del devengo del Impuesto. Como es sabido, en relación con el mínimo familiar disponía el art. 43.5 del antiguo TRLIRPF que, cuando así ocurriese, el ascendiente podría deducirse la suma de 1.400 euros, si bien en la reducción por descendiente se perdería. A la luz de esta regulación estimamos que, en aras de salvaguardar la aplicación del principio de capacidad económica, debiera contemplarse la posibilidad de prorratear la cuantía prevista por el art. 58 del antiguo TRLIRPF o, al menos, de establecer una cantidad fija, tal y como sucede con el mínimo familiar.

Al igual que hemos visto en relación con los descendientes discapacitados, también respecto de los **ascendientes discapacitados a cargo del contribuyente** cabía aludir a la existencia de dos reducciones específicas. Previamente, todo contribuyente podía aplicarse unas reducciones por cada ascendiente, fuese o no discapacitado, siempre y

<sup>49)</sup> Téngase presente además que, de acuerdo con lo que disponía el art. 100 del antiguo TRLIRPF, no resultaba posible la aplicación de la reducción cuando los descendientes presentasen declaración por el IRPF o hubiesen solicitado la devolución de retenciones prevista al efecto.

cuando concurrieran determinados requisitos. Así sucedía con la llamada reducción por edad, objeto de regulación en el art. 55.2 del antiguo TRLIRPF. Aquellos ascendientes que generasen el derecho a la reducción por edad a que se refería el citado precepto tenían derecho a la práctica de una reducción de 2.000 euros anuales. No obstante, dicha minoración ascendía de 5.000 euros en aquellos supuestos en los que el grado de minusvalía resultase ser igual o superior al 65%.

Esta primera reducción se remitía a los requisitos previstos en el citado art. 55.2 del TRLIRPF precepto que reconocía, como ya sabemos, el derecho a practicar una minoración en la base imponible de 800 euros por ascendientes a cargo del contribuyente, siempre que el referido ascendiente contase con más de 65 años, no percibiera renta superiores a 8.000 euros anuales (excluidas las exentas) y conviviese con el contribuyente al menos durante la mitad del período impositivo. Asimismo era necesario que el ascendiente no hubiese presentado la declaración del IRPF ni hubiese solicitado su devolución como contribuyente no obligado a declarar.

Téngase presente no obstante que, en el supuesto de que el ascendiente fuese discapacitado, no sería necesario el cumplimiento del requisito relativo a la edad, bastando con verificar el cumplimiento de los otros dos (convivencia y nivel de rentas). En todo caso, la minusvalía debía padecerse en la fecha del devengo del Impuesto, al margen de que no hubiese sido declarada aún por el organismo pertinente a tales efectos.

A juicio de la Administración Tributaria, el parentesco debe estimarse por consanguinidad y no por afinidad. De este modo, no resultaría posible la aplicación de la reducción, por ejemplo, con motivo del mantenimiento de los suegros, tal y como

tuvo oportunidad de precisar la DGT en contestación a Consulta de 19 de junio de 2001<sup>50</sup>. Como se recordará, en el caso específico de los suegros, durante la vigencia de la antigua Ley 18/1991, la Administración admitía la reducción por ascendientes por afinidad, previendo expresamente el prorrataeo entre ambos cónyuges de la deducción por ascendientes. Esta circunstancia condujo a la Administración a extender la aplicación de la deducción a aquellos supuestos en los que un contribuyente viudo convivía con sus suegros. Sin embargo, a raíz de la aprobación de la Ley 40/1998, la Administración dejó de permitir la aplicación del mínimo familiar por ascendientes en los supuestos de parentesco por afinidad, excepto en la modalidad de declaración conjunta. Esta situación se mantuvo posteriormente con el TRLIRPF, disponiendo su art. 86.2.2º que, en la tributación conjunta, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar. E idéntico criterio se adopta en el art. 84 de la nueva Ley 35/2006.

Volvemos a insistir una vez más en que, desde nuestro punto de vista, la adopción de este criterio entra en contradicción, en primer lugar, con el principio de capacidad económica; a la luz de una interpretación finalista del citado precepto habría que incluir también dentro del término "parentesco" a los parientes por afinidad.

Pero es que, además, esta aplicación estricta

del concepto de ascendiente que realiza la Administración, reduciéndolo tan sólo a quien lo es en línea recta (por nacimiento o adopción), con la consiguiente exclusión de los parientes por afinidad o por línea colateral (a pesar de tratarse de parientes próximos, en términos afectivos), resulta incompatible con la justicia.

A mayor abundamiento, consideramos que la inclusión de los parientes por afinidad resultaría incongruente con la política legislativa seguida por el propio texto legal, que concede en ocasiones beneficios a determinadas actuaciones destinadas a favorecer a los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado (caso, por ejemplo, de las aportaciones a los patrimonios protegidos o de aquellas otras efectuadas a los planes de pensiones constituidos a favor de los discapacitados) y que, en otras ocasiones opta por la denegación de los citados beneficios.<sup>51</sup>

Por lo que respecta al alcance del término "convivencia", conviene recordar que la Administración ha venido manteniendo una línea interpretativa restrictiva en torno a dicha expresión, identificando la misma con la "cohabitación física y diaria en la misma vivienda habitual"<sup>52</sup>. Significa ello que si el ascendiente reside en su propia vivienda, a pesar de que el descendiente le asista en todo tipo de tareas domésticas, sufragando sus gastos e incluso pernoctando más del 50% de las noches en el domicilio del ascendiente, no podrá

---

**50**) Y lo mismo sucedería con un hermano o hermana que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales distintas de las exentas superiores a 8.000 euros (a pesar de padecer, por ejemplo, una minusvalía psíquica del 65%), con un tío o una tía que padezca una minusvalía igual o superior al 65% (se trataría de un pariente colateral del tercer grado que no da derecho a la práctica de ninguna reducción en concepto de ascendiente), o de la madrastra o el padrastro que conviva con el contribuyente durante un período prolongado de tiempo.

**51**) En otras palabras, si lo que se persigue mediante la aplicación de estas reducciones es aproximarnos a cifrar la capacidad económica del contribuyente, esta queda igualmente disminuida tanto cuando el pariente a su cargo lo es el padre como cuando se ha hecho cargo de un tío o del suegro, por ejemplo.

**52**) Declara, por ejemplo, la DGT en contestación a Consulta de 2 de febrero de 2000 que "convivencia" significa cohabitación, es decir, "vivir, cohabitar, morar en compañía del contribuyente".

practicarse la citada reducción<sup>53</sup>.

En nuestra opinión se vuelve a plantear aquí una eventual vulneración del principio de capacidad económica. Nótese además que el legislador no contempla como requisito la necesidad de que las cuotas de los centros especializados en que residen sus ascendientes resulten abonadas, aunque sea en parte, por sus descendientes. Dada esta falta de previsión, la aplicación de la reducción podría contrariar el citado principio.

Como se recordará, a través de la modificación operada en la antigua Ley 40/1998, reguladora del IRPF, por la Ley 46/2002, tuvo lugar el traslado del requisito contenido en el art. 40.4.*in fine* de la antigua Ley, relativo a la convivencia con el ascendiente al menos durante la mitad del período impositivo al art. 57.4 del TRLIRPF, produciéndose la eliminación de la exigencia de "dependencia" vigente en aquél momento<sup>54</sup>.

---

**53)** Esta circunstancia podría plantearse, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que exista imposibilidad de trasladar al ascendiente discapacitado al domicilio del sujeto pasivo por no encontrarse este adecuado a la minusvalía de aquél o por la inexistencia de espacio suficiente. La DGT ha negado la aplicación de la reducción en estos supuestos a través de numerosas Consultas, entre otras, las de 2 de febrero de 2001, 12 de septiembre y 25 de noviembre de 2002 y 25 de noviembre de 2003. En esta última la DGT deniega la aplicación de la reducción a un contribuyente que se desplaza expresamente la mayoría de las noches a cuidar a su madre.

**54)** Pensemos por ejemplo en el caso de un ascendiente que cumpla los requisitos exigidos para generar la reducción con respecto al descendiente con el que convive, aunque dependa económicamente de otro u otros descendientes que le sufraguen la totalidad o parte de los gastos derivados de su asistencia. Estos últimos, al no convivir con aquél, no tendrían derecho a la reducción. Coincidimos con MARTÍN GÁLVEZ, P., "El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF", en Impuestos, tomo I, 1999, pág. 281, en que sería deseable una aplicación más flexible de este requisito ya que, en definitiva, lo importante no es otra cosa que la dependencia económica. En palabras del citado autor "la convivencia, como dato fáctico, no es imprescindible ni necesaria para permitir el sujeto reducir la base imponible en el mínimo familiar. En este sentido, debemos preguntarnos si tal reducción no podrá ser practicada por un sujeto pasivo del que dependa su padre, pero que vive en un asilo de ancianos y no obtiene ningún tipo de rentas o que vive en su propio domicilio, sin rentas o con rentas inferiores al salario mínimo interprofesional. Evidentemente, a nuestro juicio, la ratio legis no puede ser ésta".

Señala la DGT en contestación a Consulta de 25 de noviembre de 2002 que el hecho de que el contribuyente sufrague los gastos de alquiler del ascendiente y de la persona que lo atienda ha de ser tomado como índice de que no se cumple el requisito de convivencia, "(...) a pesar de que el contribuyente se desplace más del 75% de las noches al domicilio del ascendiente y sufrague las atenciones que el mismo requiere".<sup>55</sup>

En cuanto al requisito de que la convivencia se prolongue, al menos, durante la mitad del período impositivo, se trata de una previsión pensada específicamente para aquellos casos en los que los ascendientes mayores conviven por temporadas con varios descendientes lo que determina que, como mucho, puedan aplicarse el beneficio fiscal dos descendientes. Así las cosas, cabe considerar que dicho período de tiempo podrá transcurrir de forma continua o discontinua a lo largo del año.

Por otra parte, en el caso de que el ascendiente conviva a lo largo de un período impositivo con más de dos descendientes, cada uno de los cuales disponga a su vez de vivienda propia, podrá suceder que, o bien ninguno de ellos pueda aplicarse el beneficio fiscal, al no darse en ningún caso una convivencia de, al menos, seis meses, o bien que sólo uno de ellos pueda beneficiarse de la reducción por haber convivido seis o más meses, en cuyo caso de la literalidad de la norma cabría deducir que el sujeto en cuestión podrá aplicarse el íntegro del beneficio fiscal<sup>56</sup>. A nuestro juicio, una correcta aplicación del principio de capacidad económica exigiría que el legislador permitiera de manera expresa el prorrato de la reducción, incluso en aquellos supuestos en los que el número de beneficiarios

---

**55)** En esta misma línea se sitúa la contestación a Consulta de 25 de noviembre de 2002, que analiza un supuesto de imposibilidad material de cohabitación, ya que el consultante tiene que atender las necesidades más elementales, tanto de su madre, aquejada de graves problemas de salud, como de su hermano, con minusvalía psíquica de más del 65%.

resultase superior a dos, ya que todos ellos colaboran con sus rentas al sostenimiento del ascendiente.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 57.4.*in fine* del antiguo TRLIRPF (circunstancia que se mantiene en la regulación que ofrece la nueva ley), el requisito relativo a la convivencia ha de ser cumplido aún cuando el ascendiente discapacitado resulte internado en "centros especializados", entendiendo por tales las instituciones sanitarias o asistenciales, de salud mental, así como las residencias de ancianos. Se trata de una novedad incorporada a raíz de la modificación operada en esta materia por la ya citada Ley 46/2002 que, sin embargo, obvia toda referencia al hecho de que el descendiente deba sufragar los gastos que origine el internamiento en el correspondiente centro especializado, como quizás hubiese resultado lógico desde la perspectiva que ofrece una adecuada aplicación del principio de capacidad económica<sup>57</sup>.

Es esta una importante deficiencia de la norma que, en nuestra opinión, habría de ser corregida a la luz de una interpretación finalista del precepto. Y lo mismo cabe indicar respecto de la posibilidad de que, existiendo varios contribuyentes descendientes

**56)** La exigencia de este requisito relativo a que la convivencia se prolongue durante, al menos, la mitad del período impositivo, permitiría además que dos descendientes pudieran practicar la reducción completa por un mismo ascendiente, siempre que convivan exactamente la mitad del año con cada uno de ellos. En cambio, impide el prorrato de la misma en aquellos casos en los que la convivencia durante el año resulta inferior a seis meses, a diferencia de lo que sucedía bajo la vigencia de la Ley 18/1991. De cualquier manera, y tal y como tuvimos oportunidad de precisar en su momento, se trata de una prueba muy complicada, produciéndose de hecho en la práctica "arreglos" entre los propios descendientes destinados a prorratoarse el importe de la reducción por mitades y en turnos, al objeto de poder hacer frente al rigor de la norma.

**57)** Téngase presente que en aquellos supuestos en los que el propio discapacitado (ya sea directamente o de forma indirecta, a través del previo pago de unas primas de seguro de vida que haga frente a esta posibilidad) o bien una determinada institución pública se hagan cargo de la financiación del centro especial, carece de toda razón de ser, al menos desde un punto de vista de justicia tributaria, que el descendiente tenga derecho a la aplicación de la reducción

que puedan beneficiarse de la reducción, siendo únicamente uno de ellos el que satisface los gastos que origine el centro especializado en el que se halle ingresado el ascendiente, proceda prorratoar su aplicación entre quienes verdaderamente hayan procedido a sufragar tales gastos.

¿Resultaba compatible la presente reducción con la establecida en el art. 55.2 del antiguo TRLIRPF? Así es, por mención expresa además del art. 58 del citado texto legal. En consecuencia, siendo de aplicación ambas reducciones a un mismo supuesto, procedía aplicar en primer término la de 800 euros del citado art. 55.2 del TRLIRPF para, con posterioridad, entrar a minorar los 2.000 euros o, en su caso, los 5.000 euros anuales a los que se refiere el art. 58 del antiguo texto legal.

La justificación de dicha compatibilidad parece clara: aún cuando ambas reducciones se aplicaban en base a la misma circunstancia, la finalidad no era otra que otorgar un trato de favor a la discapacidad. Y ello a pesar de que, al amparo de la adopción de una adecuada técnica normativa, parecía lógico proceder a la unificación de ambas, al menos en la parte a la que se refieren a circunstancias idénticas.

Por lo que respecta a la segunda de las reducciones susceptibles de aplicarse por ascendientes discapacitados, esta se refería a los gastos de asistencia. Su regulación quedaba recogida en el art. 58.4 del antiguo TRLIRPF, que fijaba una reducción adicional de 2.000 euros anuales en los supuestos en los que aquellos acreditasesen necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.<sup>58</sup>

**58)** Acerca de la especial naturaleza que presentan estos conceptos, nos remitimos a lo anteriormente indicado al estudiar las reducciones susceptibles de ser aplicadas respecto de los descendientes que requieran de estas ayudas.

Era esta una reducción dirigida al contribuyente en virtud de su propia discapacidad o por la discapacidad de sus ascendientes o descendientes. Los descendientes debían reunir los requisitos establecidos para el mínimo familiar, mientras que los ascendientes habían de cumplir los requisitos diseñados para la reducción por edad de ascendientes. Y por lo que respecta al alcance de los conceptos de descendiente y ascendiente, volvemos a insistir en que la doctrina administrativa ha venido considerando que el parentesco debe entenderse por consanguinidad y no por afinidad.<sup>59</sup>

En todo caso, y al igual que sucede respecto de las reducciones por descendientes discapacitados,

---

**59)** Así, por ejemplo, declara la DGT en contestación a Consulta de 12 de septiembre de 2002 que la citada reducción no puede ser practicada por el cuidado de un hermano discapacitado. Y tampoco resulta posible su aplicación por el cuidado del hermano discapacitado del padre del contribuyente (Consulta de 21 de enero de 2003), por los suegros o padres políticos (Consulta de 9 de mayo de 2001), por la tía (Consulta de 23 de abril de 2001) o por la madrastra (Consulta de 19 de noviembre de 2001).

**60)** A priori, el prorrato forzoso por partes iguales podría conducir a la inaplicación parcial de la reducción por un ascendiente cuando alguno de los contribuyentes careciese de base imponible suficiente para hacer efectiva su parte de la reducción. No obstante, esta restricción podría salvarse interpretando que, realmente, sólo tienen derecho a la aplicación de la reducción aquellos contribuyentes cuya base imponible presenta una cuantía suficiente como para permitirles efectuar la reducción. De este modo quedarían resueltas todas aquellas situaciones en las que alguno de los contribuyentes no puede practicar la reducción en absoluto. ¿Y qué sucedería en aquellos casos en los que un contribuyente no pudiese practicar parcialmente su parte correspondiente de la reducción? En principio, el tenor de la norma parece exigir el prorrato por partes iguales, quedando en consecuencia excluido un reparto desigual. Ahora bien, a nuestro juicio cabría la posibilidad de interpretar que sólo tienen derecho a la aplicación de la reducción aquellos contribuyentes cuya base imponible presenta una cuantía suficiente para permitir efectuar completamente la misma, posibilitándose así que practiquen la reducción únicamente aquellos contribuyentes que cuenten con una base imponible suficiente para reducir completamente la parte de la base imponible que les corresponda, íntegra si es sólo uno o prorratizada por partes iguales si son varios. De hecho, la propia norma contempla la posibilidad de que sean los descendientes del siguiente grado (caso por ejemplo de los nietos en lugar de los hijos), quienes apliquen la reducción en aquellos supuestos en los que los de grado más cercano no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Con ello parece querer excluirse el prorrato de la reducción respecto de quienes carecen de renta suficiente para practicarla.

la aplicación de ambas reducciones exigía tener presente un conjunto de reglas, recogidas en los arts. 58.5 y 57 del antiguo TRLIRPF, y a las que actualmente se refiere el art. 61 de la nueva Ley 35/2006, referidas a la aplicación del mínimo del contribuyente y de los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad.

En primer lugar, si existiesen dos más contribuyentes con derecho a la aplicación de la reducción, ésta se prorrataría por partes iguales<sup>60</sup> si bien, cuando los contribuyentes tuvieran distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación de la reducción correspondería a los de grado más cercano, salvo que estos carezcan de rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso correspondería a los del siguiente grado.<sup>61</sup>

En segundo término, no resulta posible la aplicación de la reducción cuando los ascendientes presenten declaración por el IRPF o solicitud de devolución de retenciones<sup>62</sup>. Cabe precisar a este

---

**61)** Nótese por tanto como la regla parece prever el supuesto en el que todos los descendientes de grado más cercano carezcan de rentas anuales superiores a 8.000 euros, debiendo estimarse en dicho caso que la reducción se prorratará por partes iguales entre los descendientes de grado más lejano. Sin embargo, nada dispone el legislador para aquellos casos en los que no son todos los de grado más cercano los que se encuentran en dicha situación. En este último supuesto, son múltiples las alternativas que cabría adoptar: prorrato por partes iguales entre los descendientes de grado más cercano con rentas anuales superiores a 8.000 euros; prorrato por partes iguales entre los descendientes de grado más cercano con rentas anuales superiores a 8.000 euros y aquellos del siguiente grado descendientes de quien carece de rentas anuales superiores a 8.000 euros; reparto de la parte de la reducción del ascendiente que carece de rentas superiores a 8.000 euros entre sus descendientes del siguiente grado que sí las tengan o incluso reparto por partes iguales entre todos los descendientes con rentas anuales superiores a 8.000 euros con independencia del grado de parentesco con el ascendiente que da derecho a la reducción.

**62)** Esta exclusión fue introducida por la antigua Ley 40/1998, que excluía directamente de la posibilidad de acogerse a la reducción por todos aquellos ascendientes que, más allá de la mayor o menor cuantía de su renta y de la consiguiente mayor o menor disminución de la capacidad económica del descendiente que asume la carga familiar correspondiente al mismo, se encuentran obligados a declarar en función de cuál sea la fuente de la misma.

respecto que la obligación de declarar del ascendiente comporta a su vez, de manera inexcusable, la presentación de declaración por el IRPF. Así lo puso de manifiesto la DGT en contestación a Consulta de 29 de noviembre de 2004, señalando que “*la obligación de declarar [...] comporta inexorablemente la obligación, a su vez, de presentar la declaración por el impuesto sobre la renta. Y la no presentación de la declaración cuando se esté obligado a ello, es decir, el incumplimiento de una obligación tributaria, no puede reportar ningún tipo de beneficio fiscal como la aplicación de la reducción por ascendiente del art. 55.2 del TRLIRPF*”.

Por otra parte conviene no olvidar que el ascendiente que renunciara a presentar tanto la declaración como la antigua comunicación de datos (suprimida por la nueva Ley 35/2006) y la solicitud de devolución (al no estar obligado a ello) con la finalidad de no privar a su descendiente del derecho a practicar la reducción, estaría renunciando también a la devolución de la cuota diferencial que, eventualmente, pudiera corresponderle de acuerdo con su autoliquidación, debido a la existencia de un exceso de las retenciones e ingresos a cuenta soportados y de los pagos fraccionados efectuados sobre la cuota líquida total del impuesto minorada en el importe de las deducciones correspondientes.

Es más, el ascendiente que renunciase a realizar la declaración o a solicitar la devolución habiendo sufrido la práctica de retenciones a cuenta dejaría de aplicar, tanto su propia reducción por edad y asistencia (piénsese que, en caso contrario, se aplicarían dos veces dichas reducciones en relación con un mismo sujeto), como las restantes reducciones y bonificaciones a las que pudiera tener derecho, incluido su propio mínimo personal.

A nuestro juicio, la aplicación del presente requisito despojaba de toda razón de ser al fundamento de las reducciones por edad, asistencia, discapacidad y

gastos de asistencia correspondientes a ascendientes que, en su caso, tuvieran derecho a una devolución superior al resultado de multiplicar el importe de las respectivas reducciones por el tipo marginal aplicable por el contribuyente a una parte de la base liquidable equivalente al importe de las mismas<sup>63</sup>. Dicho condicionamiento de la aplicación de la reducción, además de resultar claramente contradictorio con la finalidad proclamada por el legislador de gravar la renta disponible, originaba situaciones claramente insatisfactorias desde el punto de vista de la igualdad.<sup>64</sup>

Por último, las circunstancias personales del ascendiente habían de tenerse en cuenta en el instante del devengo del Impuesto de manera tal que, si el ascendiente fallecía antes de ocurrir aquél, se perdía el derecho a practicar la reducción, sin posibilidad alguna de proceder a su prorrata<sup>65</sup>. Obsérvese por tanto que se trataba de la misma situación a la que hacíamos referencia con anterioridad al analizar las reducciones por descendientes.

---

**63)** En la práctica son los contribuyentes de rentas más altas los que, debido al efecto creciente que originan estas reducciones con el tipo marginal aplicable a la renta del contribuyente, obtienen con mayor facilidad un beneficio neto positivo (en términos familiares) derivado de la renuncia a la devolución por parte de sus ascendientes. En cambio los contribuyentes de rentas más bajas, que son los que demandan una mayor necesidad de la bonificación, tienen mayores dificultades para obtener dicho resultado neto positivo con motivo de la renuncia de su ascendiente a la devolución.

**64)** De hecho, ya en su día la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encargó de precisar que el citado condicionamiento crea agravios, en la medida en que “personas con ingresos reducidos, inferiores al límite reglamentariamente establecido para que el contribuyente pueda aplicarse los pertinentes mínimos familiares, tienen la posibilidad de efectuar la comunicación establecida legalmente para solicitar la devolución de las retenciones que le hayan practicado sobre los rendimientos percibidos; y, sin embargo, por el hecho formal de presentar tal comunicación para hacer efectivo su derecho, se impide que el contribuyente pueda aplicar los mínimos familiares correspondientes a esas personas a los que, en principio, tiene también derecho”.

**65)** En efecto, en numerosas contestaciones a Consultas (caso, por ejemplo, de las de 3 de diciembre de 1999, 7 de marzo de 2000 y 28 de diciembre de 2002), la DGT deja claro que es necesaria la supervivencia del ascendiente el último día del período impositivo para poder practicar la reducción.

En nuestra opinión, sin embargo, con independencia de que la determinación de las circunstancias familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de la práctica de la reducción se realice atendiendo a la situación existente en la fecha del devengo del Impuesto, el fallecimiento del ascendiente que da derecho a aquélla no debía impedir la práctica de la misma, siempre y cuando se cumpliese el requisito de la convivencia mínima de seis meses durante el período impositivo. Como a continuación expondremos, la nueva Ley 35/2006 permite que, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía susceptible de reducir sea de 1.800 euros anuales por ese descendiente.<sup>66</sup>

En suma, el tratamiento que el legislador del IRPF ha venido otorgando a la protección del mínimo vital o existencial de los contribuyentes mayores de 65 o de 75 años y de los contribuyentes que conviven con ascendientes mayores de 65 o de 75 años, discapacitados o de movilidad reducida que requieren la ayuda de terceras personas, ha estado articulado, entre otras medidas, a través de la aplicación de las reducciones por asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados.

La principal razón de ser de este conjunto de reducciones no ha sido otra que garantizar el mínimo vital, en base a lo cual el legislador debía proceder a su integración en el mínimo personal o familiar, especificando cuál es su carácter de renta no sujetas o de renta exenta, en aras de clarificar el cómputo del límite de renta percibida por el ascendiente a partir del cual se tiene derecho a la práctica de la reducción.

---

<sup>66)</sup> De manera un tanto incongruente, el legislador admitía la práctica de la reducción correspondiente a un ascendiente que vive durante los nueve primeros meses del año con un descendiente y que, con posterioridad, cambia su residencia temporal o definitivamente durante el resto del ejercicio; en cambio no se admitía su práctica, dadas las mismas condiciones, si el ascendiente fallece el 30 de diciembre.

La cuantía de la protección del mínimo vital debía ser objeto de una mejora sustancial en el caso de las reducciones por edad y asistencia por los ascendientes, en especial para los contribuyentes de rentas más bajas. Por otra parte, debía evitarse que el acceso a la protección del mínimo vital se limitara exclusivamente a los contribuyentes que contasen con cuota suficiente para practicar la deducción.

Varias son las alternativas que el legislador podía adoptar. Una de ellas es la relativa a la posibilidad de ampliar el círculo de ascendientes que dan derecho a la práctica de las reducciones en línea recta o colateral hasta el tercer grado, incluyendo a los que lo son por afinidad. E igualmente podía haberse perfeccionado la norma relativa al prorrato de las reducciones entre parientes.

En aras de eliminar la exclusión del derecho a la reducción correspondiente a los ascendientes que presentan declaración, cabía la posibilidad de permitir que descendientes y ascendientes compartiesen las reducciones correspondientes a éste, o bien sustituir la protección del mínimo vital correspondiente al ascendiente articulada mediante la práctica de una reducción en la base por una deducción en la cuota diferencial que pueda ser objeto de abono en forma anticipada.

Por último, puesto que, como venimos subrayando, la finalidad última derivada de la aplicación de estas reducciones reside en la salvaguarda del mínimo vital, el requisito de la convivencia había de flexibilizarse, fortaleciéndose el criterio de la dependencia económica, y operando aquélla como una presunción derivada de la existencia de ésta.

Pues bien, como ya hemos precisado, la nueva Ley 35/2006 deja de contemplar la aplicación de este conjunto de reducciones como una minoración de la base imponible general a los efectos de determinar la base liquidable general, optando en cambio por eliminar algunas de ellas y proceder a su in-

tegración en el esquema liquidatorio del Impuesto. Y, por lo que respecta a las reducciones por ascendientes y descendientes discapacitados, quedan integradas en el llamado mínimo por discapacidad, al que se refiere el art. 60 de la nueva Ley.

Así, y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, el mínimo por discapacidad del contribuyente se sitúa en 2.270 euros anuales tratándose de una persona con discapacidad, y en 6.900 euros anuales tratándose de una persona con discapacidad que acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Dicho mínimo puede incrementarse además, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales siempre y cuando se acredite necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Por su parte, el mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes se fija en 2.270 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o ascendientes, tratándose de personas con discapacidad, y cualquiera que sea su edad. Este mínimo se sitúa no obstante en 6.900 euros anuales por cada uno de los ascendientes o descendientes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%, pudiendo incrementarse además, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

La nueva Ley se encarga de precisar que tienen la consideración de personas con discapacidad aquellos contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33% el cual, como ya hemos indicado, se considera además acreditado tratándose de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad per-

manente total, absoluta o gran invalidez, y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente se considera acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Tal y como precisa el art. 61 de la nueva Ley 35/2006, de cara a la determinación del mínimo del contribuyente así como de los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a su aplicación respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe ha de prorratearse entre ellos por partes iguales si bien, en el supuesto de que los contribuyentes tuviesen distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo correspondería a los de grado más cercano, salvo que éstos no tuvieran rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso correspondería a los del siguiente grado.

No procede la aplicación de los mínimos por descendientes, ascendientes o discapacidad en el supuesto de que los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por el Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

Y la determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a estos efectos habrá de realizarse, al igual que sucedía al amparo del antiguo TRLIRPF, atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto. Ahora bien, en caso de fallecimiento de un descendiente que generase el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía sería de 1.800 euros anuales por ese descendiente. En todo caso, para la aplicación del mínimo por ascendientes será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.



# R eferencias

## DOCUMENTOS

### **ACUERDOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA DE LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO DE 30 DE JULIO DE 2007 Y ANEXOS**

#### **ACUERDO SEGUNDO**

Modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

**Primero.**- Aprobar la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, conviniendo en la nueva redacción que ha de darse a los artículos cuatro, catorce, quince, diecinueve, veintisiete, veintinueve, treinta y tres, treinta y cuatro, a la disposición transitoria primera y en la adición de una nueva disposición transitoria octava, disposición transitoria novena y una nueva disposición transitoria décima.

El texto de dicha modificación se incorpora como Anexo II a la presente Acta.

**Segundo.**- Elevar el citado texto adjunto a las Instituciones competentes para su ulterior tramitación.

#### **ACUERDO DECIMOSEGUNDO**

Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico

**Primero.**- Aprobar las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3<sup>a</sup> del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco contenidas en el Reglamento de la Junta Arbitral incorporado como Anexo XI a la presente Acta.

**Segundo.**- Elevar el citado texto adjunto a las Instituciones competentes para su ulterior tramitación.

#### **ACUERDO DECIMOTERCERO**

Nombramiento de los componentes de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico

**Primero.-** Designar como Presidente de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3º del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a D. Carlos Palao Taboada.

**Segundo.-** Designar como Vocal de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3º del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a D. Isaac Merino Jara.

**Tercero.-** Designar como Vocal de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3º del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a D. Fernando de la Hucha Celador.

## **ACUERDO DECIMOCUARTO**

Aplicación de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses

Aprobar el Acuerdo sobre aplicación de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses contenido en el Anexo XII.

## **ACUERDO DECIMOQUINTO**

Acuerdo para la aplicación de los beneficios fiscales para los biocarburantes y biocombustibles según el apartado 5 del artículo 105 y el apartado 4 del artículo 108 bis del Reglamento de Impuestos Especiales

Para la aplicación de los beneficios fiscales previstos para los biocarburantes y biocombustibles en la normativa del Impuesto sobre Hidrocarburos se

adoptá el acuerdo que se incorpora como Anexo XIII.

## **ACUERDO DECIMOSEXTO**

Acuerdo sobre devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en gasóleo utilizado por profesionales.

Para la práctica de la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en gasóleo utilizado por profesionales previsto en la normativa aplicable se adopta el acuerdo que se incorpora como Anexo XIV.

## **ACUERDO DECIMOSÉPTIMO**

Acuerdo sobre redes de oleoductos y gasoductos

Se adopta el acuerdo sobre redes de oleoductos y gasoductos que se incorpora como Anexo XV

## **ACUERDO DECIMOCTAVO**

Acuerdos firmados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Diputaciones Forales en materia de cambios de domicilio e ingresos realizados en administración no competente, control tributario y actas únicas, y control de tramas de fraude comunitario en IVA

Se elevan a Acuerdo de esta Comisión los Acuerdos alcanzados entre las Diputaciones Forales y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de cambios de domicilio, ingresos realizados en Administración no competente, control tributario y actas únicas y control de tramas de fraude comunitario en IVA, que se incorporan como Anexo XVI.

## ACUERDO DECIMONOVENO

### Acuerdo sobre las decisiones comunitarias en materia de Ayudas de Estado

Las Administraciones vascas representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico manifiestan su voluntad de colaboración al objeto de evitar las consecuencias del procedimiento derivado del artículo 228 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea y su compromiso de realizar las actuaciones que resulten necesarias en orden a la recuperación de las ayudas y la comunicación de la información que proceda, a la Comisión de las Comunidades Europeas, en el plazo y términos establecidos en la carta de emplazamiento que se incorpora como Anexo XVII. Y no habiendo más asuntos que tratar, se levanta la sesión, firmando este Acta todos los asistentes.

## ANEXO II

### MODIFICACIONES DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

#### Artículo 4. Principio de colaboración

Uno. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.

De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas instituciones.

Dos. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País

Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Tres. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria.

Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Cuatro. El Estado y las Instituciones del País Vasco arbitraran los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua.

#### Artículo 14. Normativa aplicable

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos

pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. En el supuesto de inicio de la actividad

se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el primer ejercicio, y si éste fuese inferior a un año, el volumen de operaciones será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones en este ejercicio, 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 de inicio de la actividad.

#### **Artículo 15. Exacción del Impuesto**

Uno. Correspondrá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

#### **Artículo 19. Inspección del Impuesto**

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

Si como consecuencia de las actuaciones inspectoras resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuatro. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.

#### Artículo 27. Exacción del Impuesto

Uno. 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.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe 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.

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.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior.

Cinco. La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o vasco en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente.

Seis. La exacción del Impuesto se exigirá por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el sujeto pasivo esté domiciliado en territorio común o foral, en los siguientes supuestos:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normati-

va reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia.

#### **Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto**

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dos. 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.<sup>a</sup> del capítulo III 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.

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) 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 las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus opera-

ciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, 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 haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de compro-

bación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Siete. Las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades tributarán aplicando las reglas contenidas en la presente Sección 7<sup>a</sup>, con las siguientes especialidades:

Primera. Se considerarán excluidas del grupo de entidades las entidades dependientes cuya inspección, de acuerdo con las reglas contenidas en el apartado Seis anterior, se encuentre encomendada a los órganos de una Administración, foral o común, distinta de la aplicable a la entidad dominante.

Segunda. Las entidades integrantes del grupo de entidades presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación individual, conteniendo los importes que resulten de la aplicación individual de las normas reguladoras del impuesto, incluyendo, en su caso, las propias del régimen especial del grupo de entidades.

Cada entidad integrante del grupo calculará de forma individual el resultado de la declaración imponible a cada Administración aplicando el resto de reglas establecidas en la presente Sección 7<sup>a</sup>.

Tercera. Los importes a computar en las declaraciones-liquidaciones agregadas del grupo de entidades serán la suma de los resultados calculados conforme a la regla anterior correspondientes a cada una de las Diputaciones Forales o a la Administración del Estado, sin que quiera la agregación de cantidades que correspondan a Administraciones tributarias distintas.

Cuarta. Las obligaciones específicas de las entidades dominantes habrán de ser cumplidas ante las Administraciones tributarias en cuyo territorio operen las entidades que integran el grupo.

Quinta. El régimen especial del grupo de entidades no alterará en ningún caso las reglas previstas en este Concierto y en particular las aplicables para determinar el volumen de operaciones en cada territorio.

Ocho. Las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos.

### **Artículo 33. Normativa aplicable y exacción de los impuestos**

Uno. Los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Tres. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco.

No obstante lo dispuesto en el apartado Uno, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15 por 100 de los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su residencia habitual.

Cuatro. El Impuesto Especial sobre el Carbón se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo del mismo se produzca en el País Vasco.

Se considerará producido el devengo en el momento de la puesta a consumo o autoconsumo.

Se entiende producida la puesta a consumo en el momento de la primera venta o entrega de carbón tras la producción, extracción, importación o adquisición intracomunitaria.

Tendrán asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa cuando les haya sido aplicable en la adquisición la exención por destino a reventa.

Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere el párrafo anterior.

#### **Artículo 34. Normativa aplicable y exacción del Impuesto**

Uno. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

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

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

Dos. Correspondrá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en los siguientes casos:

a) Ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor situados en territorio vasco, con excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos fuera de dicho territorio. Correlativamente, corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción del impuesto por los suministros que se efectúen desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en el País Vasco.

b) Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto, cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en el País Vasco.

#### **Disposición Transitoria Primera.**

La cifra determinante del volumen de operaciones establecida en el presente Concierto Económico resultará de aplicación a los períodos impositivos o de liquidación, según el impuesto de que se trate, que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

#### **Disposición Transitoria Octava.**

Las devoluciones parciales en el Impuesto sobre Hidrocarburos derivadas del establecimiento del tipo reducido especial al gasóleo utilizado como carburante para fines profesionales que autoriza la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, se efectuarán por la Administración correspondiente al domicilio fiscal del beneficiario de dichas devoluciones.

#### **Disposición Transitoria Novena.**

Las devoluciones extraordinarias del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos derivadas de la aplicación de medidas para paliar el incremento de costes de los insumos en la producción sufridos en el sector agrario, se efectuarán por la Administración correspondiente al domicilio fiscal del beneficiario de dichas devoluciones.

#### **Disposición Transitoria Décima.**

Cuando, conforme a la Disposición Adicional Quinta de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, se proceda a la transformación de algún organismo autónomo o entidad pública empresarial en agencia, se aplicará, respecto de las mismas, el régimen de competencias previsto en el artículo 7 para los organismos autónomos y entidades públicas empresariales.

#### **ANEXO XI**

**REGLAMENTO DE LA JUNTA ARBITRAL PREVISTA EN EL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

## Capítulo Preliminar

### Artículo 1. Objeto del Reglamento.

El presente Reglamento tiene por objeto el desarrollo de las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3º del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

## Capítulo I Naturaleza y competencias de la Junta Arbitral

### Artículo 2. Naturaleza de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral se configura como un órgano colegiado de deliberación y resolución de los conflictos y discrepancias a que se refiere el artículo siguiente.

### Artículo 3. Competencias de la Junta Arbitral.

Es competencia de la Junta Arbitral:

a) La resolución 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, 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.

b) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En particular, resolver las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de

los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico y cuya resolución competía primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.

c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

## Capítulo II Organización de la Junta Arbitral

### Artículo 4. Composición de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral está compuesta por tres árbitros, uno de los cuales desempeñará las funciones de Presidente y los otros dos las de Vocales.

### Artículo 5. Nombramiento, cese y retribución de los árbitros.

1. El nombramiento de los árbitros, en quienes deberá concurrir la condición de experto de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística, será acordado por la Comisión Mixta del Concierto Económico a que se refiere la Sección 1º del Capítulo III del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El nombramiento de los árbitros deberá ser publicado en el Boletín Oficial del País Vasco y en el Boletín Oficial del Estado y su formalización corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda y al Consejero de Hacienda y Administración Pública.

2. Los árbitros serán nombrados por un periodo de seis años contados desde la fecha del nombramiento, sin que puedan ser reelegidos en el cargo salvo que hubieren permanecido en éste por un periodo inferior a tres años.

En su caso, la renovación de los mandatos de los miembros de la Junta Arbitral deberá llevarse a cabo, con iguales requisitos que los exigidos para su nombramiento, dentro del último mes del mandato respectivo.

En caso de producirse una vacante, será cubierta por el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo árbitro será nombrado por el periodo de mandato que restaba al que sustituye.

3. Los árbitros cesarán en su cargo a petición propia y por las causas legalmente establecidas.

El cese de los árbitros se publicará en el Boletín Oficial del Estado y en el Boletín Oficial del País Vasco.

4. Con iguales requisitos exigidos a los árbitros y por el mismo procedimiento se nombrarán árbitros suplentes. Éstos sólo podrán actuar en los supuestos de ausencia o enfermedad, así como cuando concurre en algún árbitro una causa de abstención de las legalmente previstas y, en general, cuando concurre alguna causa justificada.

5. Las retribuciones de los árbitros serán fijadas por acuerdo entre el Ministro de Economía y Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

#### **Artículo 6. Competencias de los árbitros.**

1. Son competencias de los árbitros:
  - a) Participar en los debates de las sesiones.
  - b) Elaborar las propuestas de resolución cuando por turno les correspondan.
  - c) Ejercer su derecho al voto y formular su voto

particular, así como expresar el sentido de su voto y los motivos que lo justifican.

- d) Formular ruegos y preguntas.
  - e) Obtener la información precisa para cumplir las funciones asignadas.
  - f) Cuantas otras funciones sean inherentes a su condición o se desprendan de lo previsto en las normas de procedimiento contenidas en el Capítulo III del presente Reglamento.
2. Son competencias del Presidente de la Junta Arbitral, además de las especificadas en el apartado anterior las propias de los Presidentes de los órganos colegiados, y en particular:
- a) Ostentar la representación del órgano.
  - b) Acordar la convocatoria de las sesiones ordinarias y extraordinarias y la fijación del orden del día, teniendo en cuenta, en su caso, las peticiones de los demás miembros formuladas con la suficiente antelación.
  - c) Presidir las sesiones, moderar el desarrollo de los debates y suspenderlos por causas justificadas.
  - d) Realizar las actuaciones relacionadas con la tramitación e instrucción del expediente.
  - e) Visar las actas y certificaciones de las resoluciones de la Junta Arbitral.

#### **Artículo 7. El Secretario de la Junta Arbitral.**

1. La Junta Arbitral tendrá un Secretario, que no podrá ser miembro de ella, en el que deberá concurrir la condición de persona al servicio de la Administración del Estado o de la Administración de la

Comunidad Autónoma del País Vasco o de las Diputaciones Forales.

2. El Secretario de la Junta Arbitral será designado, rotativamente y por períodos de tres años, por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

3. El Secretario de la Junta Arbitral cesará en su cargo a petición propia o por decisión de quien le haya designado.

4. Corresponde al Secretario de la Junta Arbitral:

- a) Asistir a las reuniones con voz pero sin voto.
- b) Efectuar la convocatoria de las sesiones de la Junta Arbitral por orden de su Presidente, así como las citaciones a los Vocales.
- c) Recibir los actos de comunicación de los miembros de la Junta Arbitral y, por tanto, las notificaciones, peticiones de datos, rectificaciones o cualquiera otra clase de escritos de los que deba tener conocimiento.
- d) Preparar el despacho de los asuntos y redactar con el visto bueno del Presidente las actas de las sesiones.
- e) Expedir certificaciones de las resoluciones adoptadas.
- f) Cuantas se desprendan de lo establecido en este Reglamento.

### Capítulo III Funcionamiento de la Junta Arbitral

**Artículo 8. Régimen de funcionamiento de la Junta Arbitral.**

En todo lo referente a las convocatorias, constitución, sesiones, adopción de resoluciones, régimen de funcionamiento y procedimiento de la Junta Arbitral se estará a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de las particularidades que puedan resultar del presente Reglamento.

Para la válida constitución de la Junta Arbitral se requerirá la presencia de todos sus miembros.

### Capítulo IV Procedimiento de la Junta Arbitral

**Artículo 9. Iniciación del procedimiento ante la Junta Arbitral.**

El procedimiento se inicia mediante el planteamiento del conflicto o discrepancia ante la Junta Arbitral por la Administración del Estado, por las Diputaciones Forales, por una Comunidad Autónoma o por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto Económico.

En ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia.

**Artículo 10. Planteamiento del conflicto por la Administración del Estado.**

La Administración del Estado, a través de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa comunicación a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda, podrá promover conflictos en los supuestos siguientes:

- a) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se considere com-

petente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones alguna de las Diputaciones Forales del País Vasco.

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 alguna de las Diputaciones Forales sostenga que sí es competente la Administración del Estado en dichos procedimientos.

c) En los supuestos de tributación conjunta, cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta.

d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio común o en territorio foral y alguna de las Diputaciones Forales discrepe.

e) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el contribuyente en alguna de las Diputaciones Forales, o respecto del cual éstas se hayan dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

#### **Artículo 11. Planteamiento del conflicto por las Diputaciones Forales.**

Las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, podrán promover conflictos en los supuestos siguientes:

a) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se consideren

competentes en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma.

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.

c) En los supuestos de tributación conjunta, cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta.

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.

e) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en la Administración del Estado, o respecto del cual ésta se haya dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

#### **Artículo 12. Planteamiento del conflicto por la Administración de cualquier Comunidad Autónoma.**

La Administración de cualquier Comunidad Autónoma, a través de su respectivo órgano competente en la materia, podrá promover conflictos ante esta Junta Arbitral en los supuestos siguientes:

a) Cuando estime que, por aplicación de los

puntos de conexión de los tributos cedidos, le corresponda el rendimiento de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en alguna de las Diputaciones Forales, o respecto del cual éstas se hayan dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

b) Cuando, por aplicación de las normas reguladoras de la cesión de tributos, se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo cedido respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones alguna de las Diputaciones Forales.

c) Cuando no se considere producido en su territorio el rendimiento o no se considere competente en los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión, y alguna de las Diputaciones Forales sostengan que sí debe considerarse producido en su territorio el rendimiento o que sí es competente en los citados procedimientos.

#### **Artículo 13. Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias.**

En los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fe-

cha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se 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.

En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto.

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral en el que se harán constar los extremos siguientes, en relación con el conflicto:

a) La Administración tributaria que lo plantea.

- b) La Administración tributaria contra la que se plantea.
- c) Todos los datos que permitan identificar el supuesto concreto objeto del conflicto.
- d) Los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación de competencia o, en su caso, la inhibición.

Al escrito de planteamiento del conflicto habrán de adjuntarse el requerimiento a la Administración tributaria contra la que se plantea el conflicto, así como el de ratificación de ésta en su competencia o en su inhibición, o bien, en su defecto, la acreditación del transcurso del plazo a que se refiere el apartado anterior.

3. 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.

En el supuesto del párrafo anterior la Junta Arbitral podrá dirigirse a cualquiera de las dos Administraciones y al obligado tributario para que aporten todos los datos y documentos necesarios para la resolución del mismo.

No obstante, el conflicto no se tramitará si en el plazo de los dos meses siguientes a la comunicación del obligado tributario una de las dos Administraciones acepta la competencia.

#### **Artículo 14. Planteamiento del conflicto por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.**

La Comisión de Coordinación y Evaluación Nor-

mativa del Concierto Económico promoverá conflicto cuando en el seno de la misma no se llegue a acuerdo en la resolución de consultas sobre la aplicación de los puntos de conexión, según lo previsto en el artículo 64. b) del Concierto Económico.

En dicho supuesto, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa deberá promover el conflicto en el plazo de un mes desde la celebración de la sesión en la que no se haya alcanzado acuerdo respecto de la resolución de la consulta de que se trate, mediante escrito dirigido a la Junta Arbitral y al cual se adjuntará la siguiente documentación:

- a) El escrito presentado por el consultante.
- b) La propuesta de resolución elaborada por la Administración receptora de la consulta.
- c) Las observaciones formuladas por la otra Administración.
- d) Todos los datos e informes que, a juicio de cada una de las partes, permitan la formación de criterio por parte de la Junta Arbitral.

#### **Artículo 15. Notificación del planteamiento del conflicto y efectos.**

1. La Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste.

Asimismo, las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o sus-

pensivos de la caducidad, en su caso.

En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, la Junta Arbitral notificará el planteamiento automático del conflicto tanto a los interesados como a las Administraciones afectadas.

2. 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.

#### **Artículo 16. Tramitación.**

1. Una vez recibido el escrito de planteamiento del conflicto, el Presidente de la Junta Arbitral designará al árbitro ponente a quien corresponda la elaboración de la propuesta de resolución del conflicto según el turno establecido en la sesión constitutiva de la Junta.

El Presidente, solicitará, en su caso, a la Administración tributaria promotora del conflicto o a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa la subsanación de los defectos advertidos en la documentación exigible prevista en los artículos 13 y 14, respectivamente, del presente Reglamento, a cuyo fin dicha Administración tributaria o la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa dispondrán de un plazo de quince días.

2. Cumplido el trámite anterior, el Presidente notificará el planteamiento del conflicto a la Administración tributaria contra la que éste se haya promovi-

do, adjuntando a la notificación el escrito de planteamiento del conflicto, así como la documentación anexa a él, con las subsanaciones que, en su caso, se hubieran realizado. Este trámite no será necesario cuando el conflicto se hubiera planteado por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

En la notificación a que se refiere el párrafo anterior se dará a la Administración tributaria afectada un plazo de un mes a fin de que formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

3. Tras la recepción de las alegaciones o, en su defecto, al término del plazo señalado en el párrafo segundo del apartado anterior, el Presidente dispondrá de un plazo de dos meses para completar la instrucción del expediente.

Durante este período podrá recabar de los órganos administrativos competentes por razón de la materia o de los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, cuantos antecedentes, informes y documentos estime necesarios en orden a la adecuada instrucción del expediente.

Asimismo, y con idéntica finalidad, podrá solicitar a la Administración que sea competente conforme a los criterios contenidos en el Concierto referentes a la competencia y actuación inspectora, la práctica de cuantas pruebas considere oportunas. En todo caso se notificará la práctica de la prueba a la otra Administración en conflicto para que, si lo estima oportuno, designe un funcionario a su servicio que asista a las actuaciones correspondientes.

4. Una vez evacuados los trámites a que se refiere el apartado anterior y, en todo caso, al término del plazo de dos meses señalado en el párrafo

primero de dicho apartado, el Presidente pondrá de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, todos los cuales dispondrán de un plazo de un mes para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente.

5. Cumplido el trámite de alegaciones a que se refiere el apartado anterior el árbitro ponente elaborará una propuesta de resolución en el plazo de un mes, la cual deberá comprender:

a) Una relación de todos los antecedentes del conflicto y de las actuaciones llevadas a cabo durante la instrucción del expediente, con una descripción sucinta de su contenido.

b) Una relación de las normas legales y reglamentarias de aplicación al caso en controversia.

c) Las consideraciones jurídicas que se estimen precisas en torno a cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido suscitadas o no por las Administraciones tributarias o por los interesados en el conflicto.

d) El contenido de la resolución.

e) La fórmula de ejecución de la resolución.

f) La fecha desde la que procede ejercer, en su caso, la competencia declarada.

Una vez cumplido el plazo de un mes, el árbitro ponente remitirá la propuesta de resolución al Secretario para que la notifique a los restantes miembros de la Junta Arbitral.

El Secretario, por indicación del Presidente, convocará al resto de miembros de la Junta Arbitral a la sesión a celebrar para deliberación y adopción de la resolución que proceda, con indicación de la fe-

cha, lugar y hora en la que habrá de celebrarse la referida sesión, la cual deberá tener lugar dentro del mes siguiente a la notificación de la propuesta.

#### **Artículo 17. Resolución.**

1. En la sesión de la Junta Arbitral señalada para la resolución del conflicto los árbitros, tras las oportunas deliberaciones, podrán:

a) Solicitar, previa votación, la aportación de nuevos documentos o práctica de nuevas diligencias que se juzguen esenciales para la resolución. No obstante, en la nueva sesión de la Junta Arbitral que se celebre para la resolución del conflicto, no podrán volver a formular esta solicitud.

b) Formular observaciones a la propuesta de resolución elaborada por el árbitro ponente. En este caso, las observaciones que impliquen modificación del contenido de dicha propuesta de resolución deberán ser sometidas a votación.

c) Proceder, sin más, a someter a votación la propuesta de resolución. Los miembros de la Junta Arbitral están obligados a votar, salvo en los supuestos de ausencia, enfermedad, abstención obligatoria o cualquier causa justificada, en cuyo caso lo harán los árbitros suplentes.

2. Las resoluciones de la Junta Arbitral, tanto de solicitud de nuevos documentos como de modificación o de aprobación de la propuesta de resolución, modificada o no, deberán ser adoptadas por mayoría de votos.

3. La Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución.

4. Las resoluciones de la Junta Arbitral se adoptarán al término de la sesión de que se trate y quedarán

reflejadas en el acta que habrá de extender al efecto el Secretario de aquélla, quien la remitirá al Presidente y a los árbitros dentro de los quince días siguientes al de la celebración de la sesión correspondiente.

Dentro del plazo de otros quince días desde la recepción del acta, el árbitro que haya elaborado la propuesta habrá de redactar la resolución acordada. Cuando el árbitro ponente no se conforme con el voto de la mayoría, declinará la redacción de la resolución, que recaerá en el árbitro que corresponda según el turno establecido en la sesión constitutiva de la Junta.

#### **Artículo 18. Notificación y ejecución de las resoluciones.**

El Secretario de la Junta Arbitral notificará la correspondiente resolución a las distintas Administraciones tributarias en conflicto o, eventualmente, a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como a los afectados por aquélla, debiendo proceder las Administraciones a su ejecución en los términos previstos en la propia resolución.

#### **Artículo 19. Impugnación.**

Las resoluciones de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

### **ANEXO XII**

#### **ACUERDO SOBRE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA 2003/48/CE DEL CONSEJO, DE 3 DE JUNIO DE 2003, EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LOS RENDIMIENTOS DEL AHORRO EN FORMA DE PAGO DE INTERESES**

La Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los

rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, en adelante la Directiva, tiene por objetivo final permitir la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro de residencia fiscal de su beneficiario efectivo, objetivo en el que juega un papel primordial el intercambio de información entre los Estados miembros respecto de estos pagos.

A la vista de ello, se hace preciso regular los criterios y mecanismos de aplicación de la Directiva, con arreglo a las siguientes cláusulas:

#### **Primera. Puntos de conexión**

Los agentes pagadores suministrarán la información relativa a las rentas del ahorro en forma de intereses especificadas en el artículo 6 de la Directiva satisfechas a personas físicas residentes en otros Estados miembros a la Administración tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

#### **Segunda. Información relativa a pagos realizados por entidades residentes en España a residentes en otros Estados miembros**

Las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa comunicarán a la Administración del Estado antes del 15 de mayo de cada año la información a que se refiere el artículo 8 de la Directiva correspondiente a los agentes pagadores domiciliados fiscalmente en sus ámbitos respectivos.

#### **Tercera. Información relativa a pagos realizados por entidades no residentes en España a residentes en territorio español**

La Administración del Estado comunicará a las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa la información a que se refiere el artículo 8 de la Directiva procedente de otros Estados miembros y correspondiente a los beneficiarios efectivos residentes en sus ámbitos respectivos.

Esta información se remitirá antes de 31 de diciembre de cada año, englobando la información recibida por la Administración del Estado durante dicho periodo.

**Cuarta. Participación en los ingresos de los procedentes de los Estados miembros que practiquen retención a cuenta**

La Administración del Estado transferirá a las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa el importe de las retenciones practicadas en aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 de la Directiva y que hayan soportado y deducido de su declaración del IRPF contribuyentes residentes en los respectivos territorios.

A tal efecto, las Diputaciones Forales deberán informar a la Administración del Estado del número de contribuyentes que han soportado y deducido la retención, así como de los importes retenidos y deducidos por cada uno de ellos.

Respecto de los importes retenidos en virtud del artículo 12 de la Directiva de los que se desconozca la identidad de quien soportó la retención, la Administración del Estado transferirá a la Comunidad Autónoma del País Vasco el resultado de aplicar el índice de imputación previsto en el artículo 57 del Concierto al total de cantidades recibidas una vez minoradas en el importe de las retenciones practicadas a contribuyentes identificados. La Administración del Estado informará de las cantidades recibidas en virtud del artículo 12.

**ANEXO XIII**

**ACUERDO PARA LA APlicACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES PARA LOS BIOCABURANTES Y BIOCOMBUSTIBLES SEGÚN EL APARTADO 5 DEL ARTÍCULO 105 Y EL APARTADO 4 DEL ARTÍ-**

**CULO 108 BIS DEL REGLAMENTO DE IMPUESTOS ESPECIALES**

**Uno.** Con carácter general, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos en cuyos establecimientos se haya producido la mezcla de biocarburantes con carburantes convencionales, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 105 del Reglamento de los Impuestos Especiales, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2002, a quienes el Servicio de Intervención haya certificado la recepción del biocarburante en su establecimiento, o a quienes se haya transferido la citada certificación de otro establecimiento donde se produjo la mezcla, aplicarán la exención en las correspondientes declaraciones-liquidaciones del impuesto presentadas ante la Administración Tributaria competente en función del domicilio del establecimiento donde se produjo el devengo del impuesto.

Asimismo, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos en cuyos establecimientos se haya producido la mezcla de biocarburantes con carburantes convencionales o se haya recibido el biocarburante ya mezclado con carburante convencional de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 bis del Reglamento de Impuestos Especiales, aplicarán los tipos impositivos para biocarburantes y biocombustibles regulados en los epígrafes 1.13, 1.14. y 1.15 de la tarifa primera del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales en las correspondientes declaraciones-liquidaciones del impuesto presentadas ante la Administración Tributaria competente en función del domicilio del establecimiento donde se produjo el devengo del impuesto.

Cuando el sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos sea titular de establecimientos ubicados en el País Vasco y en territorio común, la exención y el tipo impositivo a que se refieren los dos párrafos anteriores se aplicarán en las declaraciones-liquidaciones del impuesto presentadas en cada una de

las Administraciones Tributarias competentes en proporción a las salidas de gasóleos con devengo de impuesto, para el biodiésel, y a las de gasolinas sin plomo, igualmente con devengo del impuesto, para el bioetanol o biometanol, efectuadas desde los establecimientos ubicados en cada territorio.

**Dos.** Los beneficios fiscales a los biocarburantes que no pudieran aplicarse en las declaraciones liquidaciones a presentar ante cada una de las Administraciones Tributarias competentes de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado Uno anterior, ya sea por insuficiencia de cuota –caso de la exención- o cuando la base para la aplicación de los tipos los epígrafes 1.13, 1.14.y 1.15 de la tarifa primera del artículo 50.1 de la Ley 38/1992 sea inferior al cargo de biocarburante del periodo, se aplicarán, sucesivamente, en las declaraciones-liquidaciones a presentar en cada Administración, en los periodos impositivos siguientes en la proporción que corresponda hasta la aplicación de la totalidad del beneficio correspondiente al biocarburante mezclado con el carburante convencional.

**Tres.** Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 bis del Reglamento de Impuestos Especiales podrán incorporarse a un depósito fiscal logístico único depósitos fiscales logísticos situados tanto en territorio común como en territorio foral.

A estos efectos el titular del depósito fiscal logístico a integrar en el depósito fiscal logístico único presentará a la Administración que haya autorizado el depósito fiscal logístico único, una solicitud de integración del depósito fiscal logístico de que se trate, acompañada de la autorización para dicha integración emitida por la Administración competente en función de la ubicación territorial de dicho depósito fiscal logístico.

Las competencias de gestión y control de los depósitos fiscales logísticos únicos corresponderán a la

Administración competente en función de la ubicación territorial del citado depósito fiscal logístico único, sin perjuicio de las competencias que para la gestión y control de cada uno de los establecimientos que integran el depósito fiscal logístico único correspondan a las respectivas Administraciones.

A tal efecto las Administraciones implicadas colaborarán y se intercambiarán la información necesaria para el ejercicio de sus respectivas competencias de gestión y control.

#### ANEXO XIV

#### ACUERDO SOBRE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS EN GASÓLEO UTILIZADO POR PROFESIONALES

La Disposición Final Cuarta de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, modifica el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, donde se regula el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, introduciendo en dicho artículo un número seis bis en el que se prevé que las Comunidades Autónomas que hayan fijado un tipo de gravamen autonómico para el gasóleo de uso general podrán no aplicar dicho tipo en todo o en parte y reconoce el derecho a la devolución total o parcial de las cuotas correspondientes a su previa aplicación, respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de los vehículos a los que se refiere la citada Ley. Mediante el presente acuerdo se establece el procedimiento para llevar a cabo las devoluciones que tengan su origen en la aplicación de la citada disposición:

**Uno.** Los reembolsos del importe de la cuota au-

tonómica del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos derivados de la no aplicación, en todo o en parte, del tipo autonómico del impuesto al gasóleo para fines profesionales de acuerdo con la normativa estatal se harán efectivas por la Administración correspondiente al domicilio fiscal de los perceptores.

**Dos.** Una vez finalizado el período al que se refiera la devolución, la Administración del Estado remitirá a las Diputaciones Forales información de los reembolsos a efectuar a los beneficiarios domiciliados en el País Vasco.

Las Diputaciones Forales harán efectivos los reembolsos tras comprobar que se ajustan a las condiciones y límites fijados por la Administración del Estado.

Dentro del mes siguiente a su realización, las Diputaciones Forales transmitirán a la Administración del Estado la información de los reembolsos de las cuotas del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que hubieran hecho efectivos.

La Administración del Estado, dentro del mes siguiente a la recepción de la información anterior, transferirá a cada Diputación Foral el importe agregado de los reembolsos efectuados.

**Tres.** En el caso de que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos aprobaran un tipo de gravamen del Impuesto para el gasóleo de uso general y acordaran la no aplicación del mismo, en todo o en parte, al gasóleo utilizado como combustible para fines profesionales, la Administración del Estado hará efectivos los reembolsos correspondientes a beneficiarios domiciliados en territorio común.

Una vez finalizado el período al que se refiera el reembolso, la Administración del Estado transmitirá a cada Diputación Foral información de los reembolsos de las cuotas del Impuesto sobre las Ventas

Minoristas de Determinados Hidrocarburos del País Vasco que hubieran hecho efectivos.

Las Diputaciones Forales, dentro del mes siguiente a la recepción de la información anterior, transferirán a la Administración del Estado el importe agregado de los reembolsos efectuados.

## ANEXO XV

### ACUERDO SOBRE REDES DE OLEODUCTOS Y GASODUCTOS

Podrán incorporarse a un depósito fiscal constituido por una red de oleoductos o gasoductos otros depósitos fiscales constituidos asimismo por redes de oleoductos o gasoductos, pertenecientes a un mismo titular, y que dispongan de un mismo centro de gestión y control.

A estos efectos el titular de la red presentará una solicitud de integración a la Administración que haya autorizado el depósito fiscal en el que se desea la integración, acompañada de la autorización para dicha integración emitida por la Administración competente en función de la ubicación territorial del depósito fiscal a integrar.

Las competencias de gestión y control del depósito fiscal así constituido corresponderán a la Administración competente en función de la ubicación territorial del depósito fiscal en el que se solicita la integración, sin perjuicio de las competencias que para la gestión y control de cada uno de los depósitos que constituyan la red correspondan a las respectivas Administraciones.

A tal efecto las Administraciones implicadas colaborarán y se intercambiarán la información necesaria para el ejercicio de sus respectivas competencias de gestión y control.

## CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TJCE SOBRE IMPUESTO SOCIEDADES PAÍS VASCO

Observaciones escritas del Reino Unido  
 Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 \*  
 Fecha de presentación: 6 de febrero de 2007

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

EL Reino Unido está representado por Elizabeth O'Neill, que actúa en calidad de agente, y por David Anderson QC, Barrister, con domicilio a efectos de notificaciones en Treasury Solicitor's Department, One Kemble Street, London WC2B 4TS.

La notificación de documentos puede realizarse también mediante fax o correo electrónico a:

### INTRODUCCIÓN

1. El Reino Unido formula estas observaciones como respuesta a la siguiente cuestión, planteada por el órgano Jurisdiccional remitente en los siete asuntos acumulados:

«Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributadas adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A.), 37 y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado Español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.»

2. De la reciente sentencia de la Gran Sala en el asunto C-88/03, República Portuguesa-Comi-

sión, se desprende lo siguiente:

a) El hecho de que una medida fiscal sólo se aplique en una zona geográfica limitada de un Estado miembro no es suficiente por sí solo, para determinar que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.<sup>1</sup>

b) Si una entidad infraestatal es suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro, es el territorio autónomo, y no el Estado miembro en su conjunto, el que constituye el marco de referencia, con la consecuencia de que una medida fiscal aplicable únicamente dentro de ese territorio lo será regionalmente selectiva a efectos de las normas sobre ayudas de Estado.<sup>2</sup>

c) Una medida habrá sido adoptada por una entidad infraestatal que es lo suficientemente autónoma como para que no sean de aplicación las normas sobre ayudas de Estado si se cumplen tres requisitos. Adoptando la terminología empleada por el Abogado General en un apartado de sus conclusiones incorporado mediante referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia,<sup>3</sup> dichos requisitos son los siguientes:

a) **Autonomía institucional:** la medida deberá haber sido adoptada por una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional,

<sup>1)</sup> Sentencia de 6.9.2006, apartado 60.

<sup>2)</sup> Idem, apartado 58.

<sup>3)</sup> Punto 54 de las conclusiones, incorporado en el apartado 67 de la sentencia.

cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.

b) **Autonomía en materia de procedimiento:** la medida deberá haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.

c) **Autonomía económica:** las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

3. El objetivo de estos tres requisitos, considerados conjuntamente, es determinar si existe la suficiente «autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central». Para que exista tal independencia:

«Conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, (...) es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.»<sup>4</sup>

4. Los principios señalados por la Gran Sala siguen siendo de gran relevancia constitucional para el Reino Unido, cuyo marco constitucional se basa, al igual que el de España, en la delegación asimétrica del poder.

5. El Reino Unido expresó sus preocupaciones en el asunto C-88/03:

<sup>4)</sup> Apartado 68 de la sentencia. La argumentación del Reino Unido se resumía en los puntos 38 y 39 de las conclusiones del Abogado General Geelhoed y en los apartados 45 a 48 de la sentencia.

«El Tribunal de Justicia comprenderá naturalmente que detrás de la cuestión técnica de cómo debe caracterizarse un sistema fiscal regional a los efectos de las normas sobre ayudas de Estado radica una cuestión de considerable importancia constitucional. Regiones y países de varios Estados miembros han logrado o aspiran a lograr cierta autonomía política. La autonomía política, a su vez, tiene escaso valor si no va acompañada de la autonomía fiscal: la capacidad de los representantes efectos para aumentar o reducir los niveles de fiscalidad con el objeto de afrontar sus compromisos políticos.

Ese anhelo de autonomía regional no siempre es, o bien uniforme en todo el Estado miembro, o bien limitado a las regiones menos favorecidas en las que quepa esperar la concesión de ayudas regionales con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87, apartado 3, letras a) o c). Constituye frecuentemente una respuesta a un anhelo político y cultural de autodeterminación profundamente arraigado, específicamente sentido con mayor intensidad en algunas partes de un Estado miembro que en otras.»<sup>5</sup>

Estos temas fueron expuestos ante la Gran Sala con especial referencia a las situaciones de Escocia<sup>6</sup> y de Irlanda del Norte.<sup>7</sup>

<sup>5)</sup> Escrito de formalización de la intervención del Reino Unido en el asunto C-88/03, apartados 5 y 6.

<sup>6)</sup> Con arreglo a la Scotland Act. 1998 (Ley sobre Escocia), el Parlamento escocés está facultado para reducir o aumentar el tipo básico para el Reino Unido del impuesto sobre la renta para los contribuyentes escoceses por importe de hasta tres peniques por libra. La significación constitucional de esta facultad de variación fiscal que, de ser ejercida, no da lugar a ningún reembolso o ayuda del Gobierno central es de tal naturaleza que constituyó el tema de una de las dos preguntas formuladas al pueblo escocés en el referéndum de 1997 que precedió al acuerdo sobre delegación de poderes.

<sup>7)</sup> Con arreglo a la Northern Ireland Act. 1998 (Ley sobre Irlanda del Norte), la Asamblea de Irlanda del Norte está facultada para establecer impuestos que no sean esencialmente de la misma naturaleza que los aplicados en el conjunto del Reino Unido. Esta facultad (que tiene sus orígenes históricos en la Government of Ireland Act. 1920; Ley sobre el Gobierno de Irlanda) forma parte de un acuerdo sobre delegación de poderes que ha de ser aprobado por el pueblo de toda la isla de Irlanda.

6. En esta fase del procedimiento, el Reino Unido carece de conocimientos profundos de la relación entre el País Vasco y el Gobierno Español que le permitan aventurar una respuesta autorizada a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. No obstante, en lo que resta de las presentes observaciones, se señalan algunas cuestiones de principio que han de tenerse presentes a la hora de determinar si se cumplen los criterios recogidos en el asunto C-88/03 (especialmente en los apartados 67 y 68 de la sentencia).

## **AUTONOMÍA INSTITUCIONAL**

7. De las peticiones de decisión prejudicial de que se trata parece deducirse que no se discute que el País Vasco, una Comunidad Autónoma del Reino de España, goza de suficiente autonomía institucional del Estado como para cumplir el principio de los criterios enunciados en el asunto C-88/03.

8. El Reino Unido no tiene motivos para dudar de esta apreciación.

## **AUTONOMÍA EN MATERIA DE PROCEDIMIENTO**

9. Como explica el órgano jurisdiccional remitente con referencia al Concierto de 2002, el procedimiento mediante el cual se adopta una decisión de establecer un tipo impositivo inferior en el País Vasco cuenta con unos mecanismos de conciliación entre las autoridades regionales y las centrales que tienen por objeto determinar la naturaleza del mecanismo propuesto con relación a la normativa general por la que se rige la relación entre el País Vasco y el Estado, en particular para garantizar que se tenga en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo.

10. El Reino Unido no considera que tal procedimiento de consulta y conciliación constituya una

intervención directa por parte del Estado en el contenido de una eventual decisión a efectos del criterio de autonomía de procedimiento enunciado en el asunto C-88/03. Su objetivo es simplemente el de garantizar que cualquier decisión que adopten las instituciones del País Vasco tenga en cuenta todas las consideraciones pertinentes, incluidas aquéllas que únicamente puedan contemplarse desde una perspectiva nacional, y que ello sea compatible con el marco constitucional por el que se rigen las competencias de las autoridades regionales.

11. Lo importante desde el punto de vista del criterio de la autonomía de procedimiento es que la conformidad del Estado no sea necesaria para la adopción de una medida impositiva regional y que el Estado no esté facultado para poner veto o hacer caso omiso de la postura de las autoridades regionales. En el presente caso parece que se cumplen estos criterios. El hecho de que las medidas constitucionales establezcan un marco de actuación y un procedimiento de conciliación de arbitraje o judicial para garantizar que se cumplan los requisitos establecidos, no implica en sí mismo que el Gobierno central pueda intervenir directamente en relación con el contenido de la medida adoptada.

12. En consecuencia, de la información aportada al Tribunal de Justicia se desprende que en el presente caso se cumple el criterio de la autonomía de procedimiento.

## **AUTONOMÍA ECONÓMICA Límites a la autonomía del País Vasco**

13. El Órgano jurisdiccional remitente señala que la autonomía del País Vasco queda limitada por «la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como “sistema monetario”, “bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica”, “régimen económico de la

Seguridad Social", "obras públicas de interés general", entre otras. »

14 El hecho de que el Estado siga conservando un cierto control sobre el marco económico general en el que opera una región no es en modo alguno incompatible a juicio del Reino Unido, con el criterio de la autonomía económica. La cuestión esencial a este respecto es la de si las consecuencias de la reducción del tipo impositivo regional han de soportarlas la región o son compensadas mediante ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

Por consiguiente, el hecho de que el Estado tenga competencias exclusivas en determinados ámbitos que tienen incidencia en el País Vasco, por ejemplo los enunciados en el artículo 149 de la Constitución española, no quiere decir que no existe la requerida autonomía económica.

### **Aportación del País Vasco al Estado**

15. De la resolución de remisión se desprende que mientras las Diputaciones Forales son responsables de la gestión de todos los impuestos y contribuciones, excepto los derechos de aduana, el País Vasco paga al Estado un cupo como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.<sup>8</sup>

16. El hecho de que el Reino Unido estime que se requiera una aportación de la región por lo que respecta a las cargas que sigan bajo la responsabilidad de las autoridades centrales no es incompatible con el principio de autonomía económica. Bien al contrario, el pago de dicha aportación es una consecuencia necesaria de cualquier sistema en el que una entidad infraestatal recaude tributos que

<sup>8)</sup> Estatuto de Autonomía. artículo 41, apartado 2.

sean necesarios para financiar gastos que se determinen a nivel estatal.<sup>9</sup>

17. Otra cosa sería si la reducción del tipo impositivo aplicable en el País Vasco tuviese como consecuencia una reducción de la aportación que ha de realizar el País Vasco a las autoridades centrales. Ello implicaría que no se cumplía el criterio de la autonomía económica. El Reino Unido constata la referencia que hace el Órgano jurisdiccional remitente a los artículos 52 a 57 del Concierto de 2002 pero carece de información detallada acerca del método de cálculo del cupo. De ahí que no pueda decir si se cumple el criterio de la autonomía económica en este caso.

### **CONCLUSIÓN**

18. Por las razones precedentes, el Reino Unido propone que se responda de la siguiente forma a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente:

Sobre la base de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, las disposiciones aplicables en el ámbito regional adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya tienen carácter selectivo y están comprendidas por ende en el concepto de ayuda de Estado del artículo 87 CE, apartado 1, únicamente en el supuesto de que la reducción del tipo impositivo aplicable en el País Vasco se vea compensada por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central (entre las que estaría incluida la consiguiente reducción de la aportación que ha de realizar el País Vasco al Estado Español). El Reino Unido carece de información suficiente para saber si así sucede en el presente caso.

<sup>9)</sup> No parece relevante a este respecto que el pago realizado por el País Vasco al Estado esté integrado por los cupos correspondientes a cada uno de sus Territorios.

**Observaciones de Italia**  
**Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06**  
**Fecha de presentación: 15 de febrero de 2007**

**ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO ITALIANA AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES  
EUROPEAS ESCRITO DE FORMALIZACIÓN DE LA INTERVENCIÓN**

Del Gobierno de la República Italiana, representado por el agente designado para el presente juicio, asistido por el Avvocato dello Stato abajo firmante, domiciliado a efectos del presente procedimiento en la Embajada de Italia en Luxemburgo, Rue Adelaide, 1

En los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06

1. Mediante auto presentado el 20 de septiembre de 2006, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciase sobre las siguientes cuestiones prejudiciales:

«Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A), 37 y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado Español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado».

2. La remisión prejudicial se realizó durante la sustanciación de un procedimiento iniciado a raíz

de la interposición de un recurso administrativo por parte de la Unión General de Trabajadores de La Rioja contra la Norma Foral de 23 de junio de 2005, nº 7, de las Juntas Generales de Vizcaya, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral sobre el impuesto de sociedades de 26 de junio de 1996, nº 3, que prevé una deducción del 10% del importe de las inversiones «en activos fijos materiales nuevos», así como una deducción del 10% del resultado contable del ejercicio que se destine a una reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.

3. El Gobierno italiano observa al respecto lo siguiente:

El problema que plantea el órgano jurisdiccional remitente al Tribunal de Justicia es el de dilucidar cómo debe comportarse un órgano jurisdiccional nacional ante medidas adoptadas por regiones descentralizadas o autónomas que impliquen una reducción de las cargas fiscales.

El problema fundamental reside en saber si el nivel territorial que ha de tenerse en cuenta como ámbito de referencia para determinar si concurre el requisito de la selectividad, a efectos de la calificación de una determinada medida como ayuda de Estado, es el nacional o el de la región de que se trate.

Es evidente que si el ámbito de comparación fuese la totalidad del territorio nacional, una medida

que redujese la carga fiscal solamente para las empresas situadas en una región sería seguramente selectiva desde un punto de vista regional y constituiría por ello, si concurrieran los demás requisitos, una ayuda de Estado.

En cambio, si se tomase en consideración únicamente el territorio de la región que adoptó la medida, no se cumpliría el requisito de la selectividad regional y, a efectos de calificar dicha medida como ayuda de Estado, se debería acaso analizar si se trata de una medida materialmente selectiva.

4. La evaluación del sistema tributario regional respecto al régimen de las ayudas de Estado revisite, pues, una importancia fundamental para todos los países miembros que cuentan con sistemas de autonomía y descentralización.

El Tribunal de Justicia se ha pronunciado recientemente sobre este aspecto en la sentencia República Portuguesa/Comisión (asunto C-88/03), abriendo perspectivas diversas para la solución del problema que merecen ser profundizadas posteriormente.

En dicha sentencia, siguiendo las conclusiones presentadas en ese asunto por el Abogado General L.A. Geelhoed, el problema se planteó y resolvió en diferentes términos que los seguidos por la Comisión en sus decisiones y sobre los cuales el Tribunal de Justicia no había tenido nunca ocasión de pronunciarse.

5. El planteamiento de la Comisión consiste, en efecto, en considerar siempre como ámbito de referencia el nivel estatal en virtud del hecho de que «se desprende al propio tiempo de la sistemática del Tratado, que contempla las ayudas concedidas por el Estado o mediante fondos estatales, y de la función fundamental que desarrollan, en la definición

del entorno político y económico en que operan las empresas, las autoridades centrales de los Estados miembros, gracias a las medidas que adoptan, a los servicios que prestan y, eventualmente, a las transferencias económicas que operan, que el ámbito en que debe efectuarse dicha confrontación es el espacio económico del Estado miembro». (Véase la Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 C(2002) 4487 y la Decisión de la Comisión de 30 de marzo de 2004 C(2002) 929).

6. Con respecto a dicha formulación, es necesario, sin embargo, tener presentes dos consideraciones: En primer lugar, que si bien es cierto que la jurisprudencia ha considerado indiferente que la medida haya sido concedida directamente por el Estado o por un organismo intermediario o una entidad infraestatal, ello se hizo con respecto a la necesidad de verificar si el beneficio se había concedido por el «Estado o mediante fondos estatales», mientras que ahora lo que debe analizarse es la presencia de otro de los requisitos de las ayudas de Estado, a saber, la selectividad; en segundo lugar, como el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de afirmar, en algunos casos es una entidad infraestatal y no el Gobierno central, el que desempeña una función fundamental en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas y en tales casos es el territorio de dicha entidad, y no la totalidad del territorio nacional, el ámbito de referencia que ha de tomarse en consideración para determinar la selectividad de una medida.

El problema no se plantea por lo que se refiere a las medidas fiscales aplicadas a las empresas situadas en una zona geográfica limitada del territorio de un Estado miembro cuando las diferencias territoriales en la regulación del tributo nacional no son imputables a una decisión del Gobierno central, sino al ejercicio de facultades de autonomía concedidas a todos los Gobiernos subestatales del mismo

nivel. En este caso, el Tribunal de Justicia ha reconocido que las medidas, que son expresión del denominado «federalismo simétrico» no son selectivas.

7. El problema de decidir cuál debe ser el contexto jurídico pertinente para determinar la selectividad de una medida fiscal se plantea, en cambio, en el caso del denominado «federalismo asimétrico», es decir, en aquellos supuestos en que el Estado permite a un ente regional o territorial establecer una carga tributaria inferior a la nacional y aplicable únicamente a las empresas situadas dentro del territorio de su competencia.

En este caso, según el Tribunal de Justicia, el problema crucial es el de determinar si la decisión fue asumida por el ente infraestatal de manera efectivamente autónoma con respecto a la autoridad central.

El Abogado General y el Tribunal de Justicia en el asunto C-88/03 han considerado que dicha autonomía debe verificarse a un triple nivel: institucional (que la autoridad regional o local cuente, desde el punto de vista constitucional, con un estatuto político y administrativo distinto del de el Gobierno central), procedural (la decisión debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido) y económica (las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes del Estado o de otras autoridades regionales o territoriales).

8. A juicio del Gobierno italiano, si bien estos requisitos representan un indicio óptimo para delimitar cuál es el entorno político y económico más directamente relevante para las empresas y, en consecuencia, el nivel territorial que ha de tenerse presente para determinar la selectividad de una medida, aquéllos deben ser interpretados teniendo en

cuenta la realidad de cada país y las especificidades regionales.

Por lo que se refiere al caso de autos, el propio órgano jurisdiccional remitente no alberga dudas respecto al primer requisito, la autonomía institucional del País Vasco y de sus Territorios Forales, dado el reconocimiento a nivel constitucional de un régimen político-administrativo totalmente diferenciado del estatal.

9. El órgano jurisdiccional nacional solicita, en cambio, una aclaración respecto al requisito de la autonomía en materia de procedimiento: el procedimiento formal de adopción de la normativa tributaria del País Vasco no está sujeto a la intervención directa del Gobierno central pero dispone de algunos mecanismos, no coercitivos sino de conciliación, recíprocos y paritarios, que tienen por objeto examinar si la normativa que va a adoptarse es compatible con el Concierto Económico celebrado anteriormente entre el Estado y el País Vasco y que tiene rango de ley. Las administraciones del Estado y la de la Comunidad Autónoma están obligadas, con arreglo al artículo 4 del Concierto Económico firmado en el año 2002, a comunicarse recíprocamente, con anterioridad a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria, cuya adecuación al Concierto Económico puede ser analizada por una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, de composición paritaria, que propicia en su ámbito que se alcancen acuerdos sobre las posibles discrepancias (artículos 63 y 64).

10. A juicio del Gobierno italiano, estas previsiones no invalidan en modo alguno la autonomía en materia de procedimiento de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sino que constituyen tan sólo la expresión de un principio de colaboración entre Gobierno central y Gobierno local que no cabe sino acoger favorablemente.

El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la efectividad de la autonomía en materia de procedimiento respecto a la previsión contenida en el Concierto Económico de «tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo». En realidad se trata de algunos límites negativos previstos en el artículo 3 y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento o a no producir efectos discriminatorios. La observancia de dichos límites puede dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales.

Aunque parezca que estos límites, lejos de perjudicar a la autonomía de que disfruta la Comunidad Autónoma Vasca a la hora de adoptar disposiciones tributarias diferentes a las nacionales, tienen por objeto garantizar principios básicos para la economía de un país que la Comunidad Europea no puede negar, al tratarse de los principios mismos que constituyen la base del mercado común.

11. En cuanto al tercer requisito, la autonomía económica, el órgano jurisdiccional remitente reconoce que el País Vasco opera en una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en el sentido de que la región es fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones de las mismas, sin que esté previsto que el déficit fiscal hipotético sea soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones.

El propio órgano jurisdiccional remitente se pregunta, sin embargo, si el hecho de que el Estado tenga competencias exclusivas en sectores como «sistema monetario», «bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica», «régimen económico de la Seguridad Social» y

«obras públicas de interés general», puede comprometer la plena autonomía del País Vasco, al tratarse de sectores que tienen, en cualquier caso, una incidencia sobre su economía.

A juicio del Gobierno italiano, dicha reserva en beneficio del Gobierno central no puede considerarse una limitación de los Gobiernos locales que pueda comprometer su autonomía económica entendida en el sentido arriba indicado, al tratarse claramente de una norma indispensable para garantizar la igualdad de los ciudadanos y la armonía del sistema económico nacional, principios éstos que son evidentemente imprescindibles también en un sistema que reconoce una fortísima autonomía a las realidades infraestatales.

12. De todo lo expuesto anteriormente, se deduce claramente que el Gobierno italiano considera que, a la luz de las orientaciones de la jurisprudencia más reciente en materia de selectividad, la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene un grado de autonomía tal que las decisiones en materia fiscal por ella adoptadas deben evaluarse con referencia únicamente a la realidad regional y a la nacional.

De lo contrario, se correría el riesgo de interferir en el sistema de autonomías regionales reconocidas en muchos países miembros y de crear distorsiones de la competencia.

13. Por tanto, el Gobierno italiano propone al Tribunal de Justicia que responda en sentido negativo a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional.

*Roma, a 8 de febrero de 2006  
DANNILO DEL GAIZO  
Avvocato dello Stato*

Al tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA, representada por D. Juan Manuel Criado Gámez y por D. Ignacio Serrano Blanco, Letrados en ejercicio nº 1606 y 1616 del Ilustre Colegio de Abogados de La Rioja, (anexos I y II), dando su conformidad para que las notificaciones se realicen por fax al nº 00 34 941 29 12 55; y señalando como domicilio, a efectos de este procedimiento, el de la calle Vara de Rey, nº 3, 26071, Logroño - La Rioja (España), como parte en el litigio principal, formula OBSERVACIONES ESCRITAS en los Asuntos prejudiciales acumulados C-428/06 a C-434/06, UNIÓN GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA Y OTROS (ÓRGANO JURISDICCIONAL REMITENTE: TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO)

## INDICE

I.- SOBRE LOS LITIGIOS SEGUIDOS ANTE EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO A INSTANCIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA.

II.- SOBRE LA INADMISIBILIDAD PARCIAL DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL.

III.- SOBRE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS CUESTIONADAS.

A) Introducción.

B) Doctrina del Tribunal de Justicia.

a) En general, sobre el concepto de ayuda de Estado.

b) La sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006.

C) Aplicación a las medidas tributarias cuestionadas.

a) Selectividad geográfica.

a') La potestad tributaria de los Territorios Históricos. Límites.

b') Los Territorios Históricos no adoptan

sus decisiones en materia tributaria con autonomía total.

b) Selectividad material.

D) Conclusiones.

IV.- PRETENSIONES.

V.- ANEXOS.

I.- SOBRE LOS LITIGIOS SEGUIDOS ANTE EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO A INSTANCIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA.

1. La Comunidad Autónoma de La Rioja tiene interpuestos ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco diversos recursos contencioso-administrativos contra las siguientes disposiciones:

- Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa; y Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, de Convalidación de dicho Decreto Foral.

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, del Consejo de Diputados de 24 de

mayo, que modifica la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Álava; y Acuerdo de Convalidación del indicado Decreto, adoptado por las Juntas Generales de Álava en su Sesión Plenaria celebrada el día 13 de junio de 2005.

- Artículo 2, apartados 1, 2, 4, 6 y 7; disposición adicional segunda y disposición final primera de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias para 2005, en Vizcaya.

2. Dichos recursos se siguen bajo los autos de procedimiento números 857/05-1, 910/05-1 y 1335/05-1, respectivamente.

3. Las disposiciones de precedente cita se dirigen a llenar el vacío normativo producido en la regulación del Impuesto de Sociedades de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya a raíz de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo español el 9 de diciembre de 2004, (recurso de casación nº 7893/1999), en la que se decretó la nulidad de pleno derecho de diversos preceptos de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, reguladoras del Impuesto de Sociedades en dichos Territorios, (anexo III).

4. La sentencia de 9 de diciembre de 2004 se dictó en el recurso de casación seguido ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a instancia de la Federación de Empresarios de La Rioja, y fue estimatoria parcial de las pretensiones formuladas por esta federación empresarial. El recurso de casación se dirigió contra la sentencia de 30 de septiembre de 1999, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso de ese orden jurisdiccional nº 3753/1996, en el que se impugnaron las Normas Forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa nº 7/1996, de 4

de julio; Álava nº 24/1996, de 5 de julio; y de Vizcaya nº 3/1996, de 26 de junio; reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades, (anexo VII).

5. En lo que aquí interesa, el fallo de la sentencia del Tribunal Supremo dispone literalmente lo siguiente:

"Que, asimismo, debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja, contra la referida sentencia que anulamos, y, en su lugar, declaramos, además de la nulidad del artículo 26 de las Normas Forales mencionadas, la nulidad de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a "sociedades de promoción de empresas", apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1. a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.11 del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, desestimando en el resto la pretensión principal y subsidiaria formulada en la demanda; sin que haya lugar a imponer las costas de este recurso a ninguna de las partes".

6. En la fundamentación jurídica de la sentencia entiende el Tribunal Supremo que las medidas fiscales que incorporan los preceptos citados son susceptibles de ser calificadas inicialmente como ayudas de Estado, incompatibles con el mercado común, por lo que, una vez constatado que no fueron notificadas oportunamente a la Comisión Europea, como resulta preceptivo a tenor del artículo 93 del Tratado CE, (actual artículo 88 CE), procede a su anulación.

7. Tomando como punto de partida la sentencia de 9 de diciembre de 2004, y por entender que las disposiciones impugnadas no hacen sino reproducir las medidas ya anuladas por el Tribunal Su-

premo, la Comunidad Autónoma de La Rioja pretende que se declare la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones en los litigios que se siguen ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Esta pretensión se extiende, lógicamente, al tipo impositivo general reducido del Impuesto de Sociedades, [artículos 29.1.a) de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996], en la redacción dada por las disposiciones citadas en el apartado 1); y a ciertas deducciones de la cuota, artículos 37 de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996; y artículo 39 de la Norma 3/1996, en la versión dada por las disposiciones citadas en el apartado 1), aplicables en exclusiva en el ámbito territorial de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, respectivamente.

8. Mediante autos dictados el 20 y el 29 de septiembre de 2006, aclarados por otros posteriores del 28 de septiembre y 5 de octubre de 2006, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha acordado plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia en torno a si el artículo 87.1 CE debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Instituciones forales vascas consistentes en un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado Español [artículos 29.1.a) de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996], y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, (artículo 37 de las Normas 7/1996, 24/1996 y 3/1996; y artículo 39 de la Norma 3/1996), que son aplicables sólo en el ámbito territorial de los respectivos Territorios Históricos, "han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión Europea en los términos del artículo 88.3 del Tratado".

9. Por carta recibida el 29 de noviembre de 2006 la Comunidad Autónoma de La Rioja ha sido

invitada a presentar al Tribunal de Justicia observaciones escritas sobre las peticiones de decisión prejudicial.

## II.- SOBRE LA INADMISIBILIDAD PARCIAL DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

10. El artículo 234 CE incorpora un procedimiento de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia que tiene como finalidad garantizar la uniformidad del Derecho comunitario. Ese artículo distingue dos tipos de cuestión prejudicial: la de interpretación y la de validez (o invalidez). La primera de ellas, que es la que aquí interesa, se asienta en dos fundamentales presupuestos, de un lado, en la existencia de una duda razonable acerca de como ha de ser interpretado el Derecho comunitario, y de otro, en que su aclaración por el Tribunal de Justicia sea objetivamente necesaria para que el órgano jurisdiccional nacional pueda resolver la controversia planteada en el proceso.

11. El procedimiento previsto en el artículo 234 CE constituye un instrumento de cooperación jurídica que permite al Tribunal de Justicia facilitar a los Tribunales nacionales los elementos de interpretación del Derecho comunitario, que pueden serles de utilidad para apreciar los efectos de una disposición de Derecho nacional controvertido en el litigio que deban dirimir, (sentencias de 6 de junio de 2000, Angone-se, C-281/1988, Rec., p. I-4130, apartados 14 y 18; y de 5 de diciembre de 2000, Guimont, C-448/1998, Rec., p. I-10663, apartado 23).

12. Se ha venido entendiendo que la decisión sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial corresponde de forma exclusiva al órgano judicial al que compete conocer del litigio. En principio, sólo el órgano judicial nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de un ulterior recurso judicial en el ámbito del Derecho interno está obligado a someter

al Tribunal de Justicia las cuestiones interpretativas que se le planteen, pero, en general, estará exento de dicha obligación cuando exista ya una jurisprudencia en la materia o cuando la manera correcta de aplicar la norma comunitaria sea de todo punto evidente. El deber de plantear la cuestión prejudicial se presenta, de este modo, para el órgano judicial nacional como una obligación débil o debilitada.

13. Así, lo ha venido entendiendo, el Tribunal de Justicia al interpretar de forma amplia y flexible los presupuestos sobre los que se asienta la cuestión prejudicial de interpretación. La llamada sentencia CILFIT de 6 de octubre de 1982, (asunto C-283/81), declaró que los órganos judiciales nacionales no están obligados a plantear la cuestión prejudicial si no es pertinente, es decir, en el caso de que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no pudiera tener ninguna influencia en la solución del litigio, lo que implica un amplio poder de apreciación del Juez o Tribunal interno, sin que baste a este respecto las alegaciones de las partes. Esta sentencia acepta la doctrina del "acto claro" importada del Derecho francés, conforme a la cual, en definición de la doctrina, es preciso para el reenvío que haya una cuestión, esto es, una dificultad real planteada por las partes o espontáneamente reconocida por el juez y que por su naturaleza pueda hacer surgir una duda en su espíritu ilustrado. Tal doctrina, aplicada a la cuestión prejudicial, implica que los Tribunales superiores no tendrán obligación de plantear cuestión prejudicial cuando no exista duda razonable sobre la interpretación del texto comunitario aplicable al litigio. Aunque el Tribunal de Justicia ha rodeado la doctrina del "acto claro" de algunas cautelas a fin de evitar abusos y colocar a los Tribunales nacionales en una actitud prudente, dicha doctrina subsiste actualmente en la jurisprudencia del Tribunal.

14. En el ámbito interno español esa doctrina

ha sido asumida por los más altos Tribunales.

15. Así, lo ha hecho, en efecto, el Tribunal Constitucional español que ha matizado que, en principio, la tarea de garantizar la recta aplicación del Derecho comunitario europeo por los poderes públicos nacionales es una cuestión de carácter infraconstitucional y por lo mismo excluida tanto del ámbito del proceso de amparo como de los demás procesos constitucionales, (sentencia del Tribunal Constitucional - STC 28/1991), porque, a semejanza de lo que acontece en las cuestiones de inconstitucionalidad (STC 17/1981, 133/1987, 119/1991 y 111/1993), la decisión sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial corresponde, de forma exclusiva e irreversible, al órgano judicial que resuelve el litigio, (STC 180/1993; 201/1996, y 203/1996). Por este motivo, el Tribunal Constitucional ha afirmado que, "sin perjuicio de que el artículo 177 TCEE, (...), pertenece al ámbito del Derecho comunitario y no constituye por sí mismo, canon de constitucionalidad (STC 28/1991 y 64/1991), ninguna vulneración existe de los derechos garantizados por el artículo 24.1 CE cuando el Juez o Tribunal estima que no alberga dudas sobre la interpretación que haya de darse a una norma de Derecho comunitario o sobre su aplicación en relación con los hechos enjuiciables en el litigio y decide por ello no plantear la consulta que se le solicita" (STC 201/1996, y en el mismo sentido STC 111/1993, 203/1996; y ATC 296/1993). En consecuencia la decisión de no plantear una cuestión prejudicial al amparo del artículo 234 CE -al igual que ocurre con la decisión de no plantear cuestión de inconstitucionalidad al abrigo del artículo 163 de la Constitución española- no implica por se la lesión de las garantías previstas en el artículo 24 del texto constitucional, ni de quien pretendía dicho planteamiento y no obtuvo satisfacción a su pretensión, ni de quien, sin haberlo solicitado, pueda verse perjudicado por su no planteamiento.

16. El Tribunal Supremo español también ha acogido la doctrina del Tribunal de Justicia en cuanto a los supuestos que condicionan el planteamiento de la cuestión prejudicial. Según indica la sentencia de 9 de junio de 2003, sustituido en la propia doctrina del Tribunal de Justicia, el criterio de la "separación" por el de la "cooperación" al diseñar el reparto de las funciones jurisdiccionales entre el Juez comunitario y el Juez nacional (sentencia de 11 de diciembre de 1965, Schwarze, 16/65 SIC), corresponde a éste la iniciativa de la remisión (sentencia de 16 de junio de 1981, Salonia, 126/80 SIC, y 6 de octubre de 1982 SIC, CILFIT, 283/81); y decidir si es "necesario para dictar su fallo" que el Tribunal de Justicia se pronuncie prejudicialmente, con autoridad de cosa interpretada (sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1993), sobre algún extremo del Derecho comunitario ("pertinencia de la cuestión planteada"). La valoración de la pertinencia de la cuestión prejudicial suscitada, que corresponde efectuar al juez nacional, incluso, cuando culmina la instancia judicial interna ha estado presidida, paradigmáticamente, por el criterio del "acto claro". Esa doctrina, utilizada tanto por el Consejo de Estado francés (A. 11604 Ministre de l'Interior c/ Cohn-Bendit, resolución de 22 de diciembre de 1987) como por el Tribunal Federal de Finanzas alemán (Bundesfinanzhof, resoluciones de 16 de julio de 1981 y 24 de abril de 1985), fue cuestionada sosteniéndose que debía ser automático el reenvío al Tribunal de Justicia de toda cuestión suscitada ante un órgano jurisdiccional nacional de última instancia porque éste carecía de competencia, en virtud del antiguo artículo 177, apartado 3, Tratado CE, para retener aquélla, porque el pronunciamiento sobre la claridad de la cuestión es precisamente el resultado de la interpretación, y porque la noción de "acto claro" no se adapta a la complejidad del ordenamiento comunitario. Sin embargo, como recuerda la sentencia citada de 9 de junio de 2003, si el Tribunal de

Justicia, en un primer momento, pareció considerar que la obligación contenida en el antiguo artículo 177, apartado 3, Tratado CE, era absoluta, al menos, desde la sentencia CILFIT (6 de octubre de 1982) ha precisado que existen dos hipótesis que dispensan al juez de última instancia del reenvío:

1º) Que exista una jurisprudencia establecida del Tribunal de Justicia que resuelva el punto controvertido, cualquiera que sea la naturaleza de los procedimientos que hayan dado lugar a dicha jurisprudencia;

2º) Que la aplicación correcta del Derecho comunitario se imponga con una evidencia tal que no dé lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la cuestión o, en sus propias palabras, "la correcta aplicación del Derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna sobre la solución de la cuestión suscitada" (la misma doctrina del "acto claro" ha tenido reflejo en algunas decisiones del Tribunal Supremo, en concreto, las sentencias de 17 de abril de 1989; y 13 de junio de 1990).

17. En consecuencia puede entenderse que resulta justificada la exclusión del planteamiento de la cuestión prejudicial:

A) Cuando no condicione el sentido del fallo, (irrelevancia de la cuestión), de manera que, cualquiera que sea la respuesta del Tribunal de Justicia, ésta no tendría ninguna influencia en la decisión del proceso en que la cuestión se suscita

B) Cuando pueda afirmarse la evidencia en la respuesta porque no existe duda razonable y fundada relativa a la interpretación y/o validez de la disposición comunitaria aplicable, teniendo en cuenta, como ha puesto de relieve el Tribunal de Justicia, tanto el contexto como el conjunto normativo al que

pertenece la norma a interpretar (sentido claro); y

C) Cuando se encuentra "aclarada" la duda objeto del litigio, dada la identidad de la cuestión con algún litigio resuelto por el Tribunal de Justicia, de manera que pueda invocarse la doctrina del precedente o, incluso, de la jurisprudencia comunitaria.

18. Con base en lo anterior, la Comunidad Autónoma de La Rioja alegó ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco -y éste pasa por alto en los diversos autos que acuerdan plantear el reenvío-, lo injustificado del planteamiento de la cuestión prejudicial propuesta por el Tribunal, que se pone particularmente de relieve en el momento mismo en que se constata que algunas de las medidas tributarias que se pretende sean objeto de decisión prejudicial ya han sido declaradas nulas de pleno derecho por el propio Tribunal de Justicia del País Vasco. Esa declaración de nulidad absoluta, ya realizada judicialmente, hace por completo innecesaria e irrelevante la respuesta del Tribunal de Justicia para la correcta resolución de los diversos litigios pendientes ante el Tribunal nacional: sea cual sea la respuesta que emane del Tribunal, las medidas tributarias en cuestión seguirán afectas a la misma causa de nulidad de pleno derecho que ya ha sido apreciada por el Tribunal del País Vasco.

19. Nos referimos, en concreto, a las siguientes disposiciones:

- Artículo único, apartado 3, del Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, por el que se modifica el artículo 29.1.a) de la Norma Foral 7/1996, y se fija el tipo general del Impuesto de Sociedades en el 32,5%.
- Artículo único, apartado 4, del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de

mayo, de la Diputación Foral de Álava, por el que se da nueva redacción al artículo 29.1.a) de la Norma Foral 24/1996, y fija el tipo general del Impuesto de Sociedades en el 32,5%.

• Artículo 2.4 de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, por el que se da nueva redacción al artículo 29.1.a) de la Norma Foral 3/1996, y se fija el tipo general del Impuesto de Sociedades en el 32,5%.

• Artículo 2.7 de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, por el que se da nueva redacción al artículo 39 de la Norma Foral 3/1996, relativo a la deducción por cantidades destinadas a la "Reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético".

20. Todos esos preceptos, -y las medidas tributarias que incorporan-, fueron declarados nulos de pleno derecho por el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en auto de 14 de noviembre de 2005, (anexo IV) ratificado por otro posterior de 17 de marzo de 2006, (anexo V) recaídos ambos en el incidente de ejecución de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo español el 9 de diciembre de 2004, (ejecución nº 3753/96-1), por entender, básicamente, que los preceptos que hemos relacionado eran contrarios al pronunciamiento emitido por el Tribunal Supremo, y haberse dictado, además, con la finalidad de eludir su cumplimiento, (ambos autos están actualmente recurridos en casación). A tal efecto el Tribunal del País Vasco aplica la previsión contenida en el artículo 103.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a cuyo tenor "serán nulos de pleno Derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sen-

tencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento". Es casi innecesario recordar que la declaración de nulidad de pleno derecho conlleva la expulsión del ordenamiento jurídico de las disposiciones afectadas.

21. En tales circunstancias, esto es, habiendo apreciado ya su nulidad absoluta, no deja de sorprender que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco plantea una cuestión prejudicial en torno a la medida tributaria que fija en el 32,5% el tipo general del Impuesto en los tres Territorios; y en torno a la que establece, solo en Vizcaya, una deducción por las cantidades destinadas a la denominada "Reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético". Aunque la interpretación del Derecho Comunitario que se pide al Tribunal de Justicia pudiera guardar alguna relación con el objeto del litigio sometido al órgano jurisdiccional nacional, resulta por completo irrelevante al haberse decretado ya la nulidad de las medidas tributarias en un incidente de ejecución de sentencia, y haberlo hecho, además, el mismo órgano judicial que pide aquella interpretación.

22. Los órganos judiciales nacionales no están obligados a plantear la cuestión prejudicial si no es pertinente, es decir cuando la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no tenga ninguna influencia en la solución del litigio. En este caso, insistimos, es notoria esa falta de influencia pues el enjuiciamiento de las medidas tributarias por el Tribunal nacional en nada está condicionado por la respuesta que el Tribunal de Justicia dé a las cuestiones prejudiciales, que, repetimos, resultará absolutamente intrascendente al haber sido declarados ya nulos de pleno derecho los preceptos que las incorporan [artículos 29.1.a) de las Normas 7/1996, 24/1996 y 3/1996; y artículo 39 de la Norma 3/1996; en la redacción dada por las disposicio-

nes citadas en el precedente apartado 1] por auto de 14 de noviembre de 2005, ratificado por el de 17 de marzo de 2006. Como creemos que la cuestión prejudicial no puede girar en torno a medidas tributarias ya anuladas por el Tribunal nacional, carece de fundamento, y hasta de lógica, la suscitada en torno al tipo general y deducción de tan reiterada cita.

23. Según tiene declarado el Tribunal de Justicia cabe declarar la inadmisión de una petición de decisión formulada por un órgano jurisdiccional nacional en los supuestos en que, o bien resulte que el procedimiento del artículo 234 CE ha sido desviado de su finalidad y se utiliza en realidad para que el Tribunal se pronuncie mediante un litigio artificial, o bien sea evidente que la disposición de Derecho comunitario sometida a la interpretación del Tribunal de Justicia no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal, (véanse sentencias de 18 de octubre de 1990, Dzodzi, asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89, Rec., p. I-3763, apartado 40; 8 de noviembre de 1990, Gmurzynska-Bscher, C-231/89, Rec., p. I-4003, apartado 23).

24. En el presente caso, parece evidente suponer que los procedimientos principales se deberán dirimir aplicando las mismas disposiciones de Derecho interno español que ya han determinado la nulidad absoluta de las medidas cuestionadas (artículo 103. 4 de la Ley 29/1998, ya citado), sin necesidad de entrar en otras consideraciones que atañen al Derecho Comunitario. Sería inexplicable que las disposiciones declaradas absolutamente nulas en el incidente de ejecución nº 3753/96-1 dejaran de serlo al decidir los procedimientos de carácter declarativo en cuyo seno se ha planteado la cuestión prejudicial.

25. Así las cosas, creemos que el Derecho Co-

munitario no es relevante para la resolución de los litigios y debe decretarse, por ello, la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial en el aspecto que atañe a si la medida tributaria que establece un tipo impositivo inferior al general del Estado español en el ámbito territorial de los Territorios Históricos vascos, y la que establece para Vizcaya una deducción por las cantidades que se destinan a la "Reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético", deben considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado del artículo 87.1 CE, y han de comunicarse por ello a la Comisión Europea en los términos del artículo 88.3 CE.

### III.- SOBRE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS CUESTIONADAS

#### A) Introducción

26. Como hacen constar los autos judiciales que acuerdan plantear cuestión prejudicial en los recursos nº 857/05-1, 910/05-1 y 1335/05-1, las medidas tributarias relativas al Impuesto de Sociedades vigente en cada uno de los Territorios de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, que son objeto de controversia y que precisan de un pronunciamiento prejudicial son las siguientes:

a) *"Tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado Español"*

27. Los artículos 29.1.a) de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, en la redacción dada por las disposiciones relacionadas en el apartado 1 de este escrito, establecen que el tipo general del Impuesto de Sociedades en los Territorios Históricos de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya será del "32,5 por ciento".

28. Ese tipo es sensiblemente inferior al vigente

en el resto de España en el periodo que ha de enjuiciarse en los litigios principales, fijado en el "35 por ciento" por el artículo 28.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) *"Deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento tributario estatal".*

29. Los artículos 37 de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, en la redacción dada por las disposiciones relacionadas en el apartado 1 del presente escrito, incorporan una "Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos" aplicable a la cuota liquida en un 10 por 100 del importe de dichas inversiones. Dichos preceptos aparecen transcritos en los autos de planteamiento de cuestión prejudicial, dictados el 20 y 29 de septiembre 2006, por lo que, dada su extensión, omitimos su nueva reproducción.

30. Se trata de un beneficio fiscal que no tiene reflejo parangonable en el régimen común del Impuesto de Sociedades español.

31. Específicamente para Vizcaya, el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996, en la versión de la Norma Foral 7/2005 (artículo 2.7), introduce una deducción de la cuota liquida del 10 por ciento de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinan a una Reserva especial llamada "Reserva para Inversiones Productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético". El auto de planteamiento de la cuestión prejudicial de 20 de septiembre de 2006, dictado en el recurso 1335/05-1, transcribe en su integridad el citado artículo 39, por lo que consideramos innecesaria su reproducción.

32. Esta medida tampoco tiene una replica simi-

lar en el régimen común del Impuesto.

33. La justificación que se ofreció en los preámbulos de las Normas Forales 7/1996, 3/1996 y 24/1996 para tales medidas, -en especial el tipo impositivo del 32,5%-, fue la de conseguir objetivos tales como los de "garantizar un nivel adecuado y competitivo de tributación de las empresas", "fortalecer la estructura y capitalización de las empresas", "mejorar sustancialmente la competitividad exterior de las empresas", o "desarrollar un marco fiscal más adecuado y favorable para las pequeñas y medianas empresas", (vd. anexo XVI).

#### B) Doctrina del Tribunal de Justicia

##### a) En general, sobre el concepto de ayuda de Estado

34. El artículo 87.1 CE establece que "salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones".

35. Como declara la sentencia de 15 de junio de 2006, (Air Liquide Industries Belgium, SA/Ville de Seraing y Province de Liége, asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05, apartado 27), el objetivo del artículo 87 CE es evitar que los intercambios entre los Estados miembros resulten afectados por ventajas otorgadas por las autoridades públicas que, bajo cualquier forma, falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, (sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec., Pág. 709, apartado 26).

36. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para que una medida pueda ser considerada ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 CE ha de cumplir las siguientes cuatro condiciones:

*1. La medida debe suponer una ventaja que reduzca las cargas de sus beneficiarios.*

37. La sentencia de 22 de junio de 2006 (Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, apartado 86), señala que es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda abarca no sólo las prestaciones positivas como subvenciones, préstamos o tomas de participación en el capital de empresas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos, (véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke y Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99, Rec. Pg. I-8365, apartado 38; de 20 de noviembre de 2003, GEMO, C-126/01, Rec. Pg. 1-13769, apartado 28; de 15 de julio de 2004, España/Comisión, C-501/00, Rec. Pg. I-6717, apartado 90; y de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, apartado 77).

38. Una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Igualmente, una medida que otorgue a determinadas empresas una reducción impositiva o

un aplazamiento del pago del impuesto normalmente debido puede constituir una ayuda de Estado (véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, apartado 78).

39. Las ayudas, por ello, pueden proceder de medidas de carácter legislativo, reglamentario o de simples prácticas administrativas. Pueden consistir en préstamos concedidos sin interés o a tipos notablemente reducidos (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, Cityflyer Express Ltd/Comisión, T-16/96, Rec. p. II-760, apartados 51 y 52); bonificación del interés, (sentencia de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión, C-301/87, Rec., p. I-351; apartado 41); exenciones fiscales, (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 16 de septiembre de 1998, Waterleiding Maatschappij Ny/Comisión, T-188/95, Rec., p. II-3713); reducción en cargas o cotizaciones sociales, (sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 12; sentencia de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión, C-301/87, cit, apartado 41); garantías proporcionadas en condiciones preferentes; bonificación a precios de suministro de energía o exoneración de la obligación del pago de multas, (sentencia de 17 de junio de 1999, Industrie Aeronautiche, C-295/97, apartados 41 y 42); adquisiciones masivas de productos o servicios de una determinada empresa, (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 28 de enero de 1999 BAI/Comisión, T-14/96, Rec., p. II-139, apartados 71 y ss.); o simples facilidades de pago (sentencia de 29 de junio de 1999, Demenagement-Manuntention Transport SA, C-256/97, Rec., p. I-3913, apartados 21 a 24). El carácter puramente enunciativo, y no exhaustivo con que esta relación se tipifica, se ha puesto de manifiesto en numerosas decisiones de la Comisión que han corroborado la ausencia dentro del dispositivo legal de la norma de un "numerus clausus". La ventaja se tipifica, por tanto, como una in-

fluencia positiva de cualquier género sobre los costes de producción de una empresa.

40. En sintonía con todo lo anterior, la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, (DO C 384 de 10.12.1998, pág. 3), enumera un listado ejemplificativo de supuestos al asegurar que tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),
- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

*2. La ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales.*

41. El artículo 87 CE, apartado 1, al mencionar las ayudas concedidas por "los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma", se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos.

42. De ello se desprende que las medidas adoptadas por entidades infraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre

de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17). El régimen de las ayudas públicas establecido por el artículo 87 CE se aplica tanto a medidas del Estado como de cualquier otro ente público, del ámbito funcional o territorial que sea. El término "Estados" del artículo 87 CE incluye, por ello, a cualquier ente público con independencia de su ámbito de actuación.

43. En relación con esta condición la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", asegura que la disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, que este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros y que el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.

*3. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.*

44. El análisis de la jurisprudencia confirma que las ayudas constituyen ayudas de Estado contempladas en el artículo 87, apartado 1, CE, siempre que amenacen falsear la competencia y puedan tener una incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

45. Si una ayuda económica otorgada por un Estado o utilizando fondos estatales refuerza la posición de ciertas empresas frente a otras que compiten con ellas en los intercambios comerciales intra-comunitarios, procede considerar que la ayuda influye sobre dichos intercambios (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, Rec. p. 2671, apartado 11; sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 47; y la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de

30 de abril de 1998, Vlaamse Gewest/Comisión, T-214/95, apartado 50).

46. El importe de las ayudas controvertidas y el tamaño de las empresas beneficiarias no excluyen "a priori" la posibilidad de que se vean afectados los intercambios entre Estados miembros. La sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, (Vlaamse Gewest/Comisión, T-214/95, apartado 46), declaró que si la ventaja (concedida a una empresa en un sector caracterizado por una fuerte competencia) es pequeña, la competencia resulta falseada en escasa medida, pero resulta falseada de todos modos. "Sensu contrario", si la ventaja es grande la competencia resultará falseada en gran medida. La prohibición que establece el apartado 1 del artículo 87 CE se aplica a toda ayuda que falsee o amenace falsear la competencia, sea cual fuere su importe, en la medida en que afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Incluso una ayuda de cuantía relativamente reducida puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros cuando el sector en el que la empresa opera se caracteriza por una fuerte competencia (apartados 48 y siguientes de la sentencia; véanse también las sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, Rec. p. I-959, apartado 43, "Tuberneuse"; de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, apartado 27; y de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92, Rec. P. I-4103, apartados 40 a 42).

47. A efectos de la calificación como ayuda de Estado de una medida nacional, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (véan-

se sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, apartado 11 y Unicredito Italiano, C-148/04, apartado 54; y sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97, Rec. Pag. I-3679, apartado 44).

48. En particular, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro sirve para reforzar la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con ésta en los intercambios intracomunitarios, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, apartado 115, y Unicredito Italiano, C-148/04, apartado 56).

49. Además, no es necesario que la empresa beneficiaria participe en los intercambios intracomunitarios. Cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del Estado miembro en cuestión. Además, el fortalecimiento de una empresa que, hasta entonces, no participaba en los intercambios intracomunitarios puede colocarla en una situación que le permita penetrar en el mercado de otro Estado miembro (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión C-66/02, apartado 117; y Unicredito Italiano SpA, C-148/04, apartado 58).

*4. La medida debe ser selectiva en el sentido de que debe favorecer a determinadas empresas o producciones.*

50. Los destinatarios de las ayudas han de ser empresas determinadas o producciones, toda vez que el artículo 87 CE exige que favorezca a "determinadas empresas o producciones". El Tribunal de

Justicia ha declarado que la aplicación del artículo 87 CE (anterior artículo 92 Tratado CE) requiere únicamente que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (sentencia de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00, apartado 47, que cita la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; y también, en este sentido, las sentencias de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 41; y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 26).

51. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado previsto en dicha disposición. El hecho de que el número de empresas que pueden aspirar a obtener la medida controvertida sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no puede ser suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de ayuda de Estado (sentencia citada de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00, apartado 48; y sentencias de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 32; y sentencia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, apartado 48).

#### b) La sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006

52. Particular comentario merece la sentencia de 6 de septiembre de 2006, vistos los autos judi-

ciales que deciden plantear la presente cuestión pre-judicial de carácter interpretativo.

53. La sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, (República Portuguesa y otros/Comisión de las Comunidades Europeas, asunto C-88/03), se adentra en el debate relativo a la adecuación o no al Derecho Comunitario de los sistemas tributarios asimétricos.

54. Hemos de hacer notar que ese debate ya se suscitó por el Abogado General Sr. Saggio en las conclusiones presentadas el 1 de julio de 1999, en los asuntos acumulados C-400/97 a C-402/97, en los que, tal y como acontece ahora, estaban implicados los Territorios Históricos del País Vasco. En ese caso, entendió el Abogado General que el hecho de que unas determinadas medidas fueran adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional, debía considerarse una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales, (apartado 37).

55. La sentencia de 6 de septiembre de 2006 analiza la cuestión relativa a si las medidas tributarias adoptadas por entidades infraestatales, limitadas a un determinado ámbito geográfico, pueden constituir ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE. En el caso particular de la sentencia, se trata de determinadas reducciones de tipos impositivos decretada por las autoridades regionales de las Islas Azores, circunscritas al ámbito territorial de esa Región autónoma portuguesa.

56. Según el Tribunal de Justicia, no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado

miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, dice el Tribunal, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate, (apartado 58).

57. En el criterio del Tribunal de Justicia, para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que, como sucede aquí, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal y como se acaba de decir, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia.

58. Al tal efecto, el Tribunal de Justicia invoca las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed, y dice lo siguiente:

*"63 El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional."*

64 En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otras) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.

65 En la tercera situación, una autoridad regional o local filia, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

66 En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

67 Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficiente-

mente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

68 De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida."

59. Como hace notar la sentencia de 6 de septiembre de 2006, el Abogado General Sr. Geelhoed distingue en sus conclusiones, presentadas el 20 de octubre de 2005, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional. Y dice al respecto lo siguiente:

"51. La primera es aquella en la que el gobierno central de un Estado miembro decide

unilateralmente que debe reducirse el tipo impositivo nacional dentro de una determinada zona geográfica. Una medida de esta índole es claramente selectiva, ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción.

52. La segunda situación es aquella en la cual todas las entidades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la competencia de fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a su jurisdicción, en relación o no con un tipo impositivo nacional.

53. Como reconoce la Comisión en su Decisión y en sus observaciones, las medidas adoptadas por una entidad local en ejercicio de tales competencias que se aplican en toda su jurisdicción no son selectivas a efectos del artículo 87 CE, apartado 1, ni siquiera cuando dicha entidad establece tipos impositivos más reducidos que en el ámbito nacional. En tal caso, cuando cada entidad local está facultada para establecer su tipo impositivo con independencia del gobierno central, no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la cuestión del carácter selectivo. En primer lugar, sería artificioso comparar el tipo impositivo de una región con un «tipo impositivo medio nacional»: en realidad, el tipo impositivo sería sensiblemente diferente de una región a otra. Ahora bien, la esencia del carácter selectivo en el ámbito de los impuestos directos es que la medida tributaria constituya una excepción al régimen tributario general (36). La idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer una norma nacional,

lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos (37).

54. Ello nos lleva a una tercera situación: un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional, fijado por una entidad local y aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad local. Aquí, la cuestión esencial es si un tipo impositivo reducido deriva de una decisión adoptada por una entidad local que goza de total autonomía con respecto al gobierno central del Estado miembro. Debo recalcar que cuando hablo de «autonomía total» aquí, me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica. Esta significa:

- autonomía institucional: la decisión debe ser adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central;
- autonomía en materia de procedimiento: la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo;
- autonomía económica: el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones (38). En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del

impuesto y su volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructura. El gobierno regional puede preferir, por ejemplo, un planteamiento de «ingresos» y «gastos», recaudando más impuestos y gastando más en servicios públicos, o bien puede optar por bajar los impuestos y tener un sector público de menor peso. Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económico distintos que no pueden compararse.

55. Si se dan todos estos aspectos de autonomía, la decisión de fijar un tipo impositivo inferior al nacional no puede calificarse de «selectiva» a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1. En tales casos, la tesis defendida por la Comisión -es decir el «papel fundamental» que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas- (39), deja de estar fundada.

56. Sin embargo, si falta alguno de los mencionados aspectos de la autonomía, el tipo impositivo más reducido debe clasificarse, a mi juicio, de selectivo a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1.”

60. Lo anterior sintetiza, según el Abogado General, lo que considera principios esenciales para determinar si las reducciones regionales de tipos im-

positivos han de calificarse de ayudas. Sin embargo, en aras de la exhaustividad, analiza también brevemente tres alegaciones formuladas por la Comisión. En concreto, las siguientes:

”58. La primera es que el hecho de que una reducción de impuestos ámbito regional falsee o amenace falsear la competencia en la Comunidad es esencialmente suficiente para que se cumpla el criterio del carácter selectivo (40). Sin embargo, como ya he mencionado, las normas sobre las ayudas de Estado son tan sólo uno de los numerosos instrumentos del Tratado que facultan a la Comisión para adoptar medidas encaminadas a eliminar las distorsiones de la competencia de conformidad con el artículo 3 CE, letra g). Mientras que las normas sobre las ayudas de Estado son aplicables a las medidas selectivas de ayuda, los artículos 94, 96 y 97 pueden utilizarse para eliminar las distorsiones derivadas de medidas fiscales distintas de las cubiertas por la normas sobre las ayudas de Estado, como expuse en mis conclusiones presentadas en los asuntos Gil Insurance y otros (41) y Streekgewest (42). El argumento de la Comisión de que lo determinante es únicamente si una reducción de impuestos regional falsea o no la competencia ignora indebidamente la distinción entre estas disposiciones, conceptualmente diferente. (43)

59. Una segunda alegación formulada por la Comisión es que sostener que algunas reducciones de impuestos regionales no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, podría incitar a los Estados miembros a evadir las normas sobre las ayudas de Estado optando por modificar el reparto interno de competencias en materia tributaria dentro de sus territo-

rios (44). Sin embargo, de mi razonamiento anterior debe deducirse con claridad que una delegación meramente formal que habilita a las autoridades regionales para adoptar medidas tributarias dentro de los límites fijados por el Gobierno central, sin un verdadero poder de decisión autónomo como el que he descrito anteriormente, no sería suficiente para excluir una medida del ámbito del artículo 87 CE, apartado 1. La idea de ir más allá de lo puramente formal se apoya en la frase «bajo cualquier forma» del artículo 87 CE, apartado 1, y se ha visto confirmada por el Tribunal de Justicia, por ejemplo en el asunto Italia/Comisión (45), y, más recientemente, por el Abogado General Saggio en el asunto Juntas Generales de Guipúzcoa y Diputación Foral de Guipúzcoa. (46)

60. Por otra parte, cuando una entidad local adopta una decisión con verdadera autonomía del gobierno central (en el sentido que he expuesto) no hay ninguna razón lógica ni doctrinal para distinguir entre una delegación «simétrica» de atribuciones en materia tributaria, —segunda situación a la que me he referido antes, en la que cada entidad local tiene las mismas competencias en materia fiscal, y una delegación «asimétrica» de competencias tributarias, —tercera situación descrita, en la que sólo algunas entidades locales tienen competencias en materia tributaria. Como ha señalado el Reino Unido, la elección de las regiones de un Estado miembro en las que deben delegarse tales competencias tributarias es evidentemente una cuestión de política constitucional que depende de las características históricas y económicas de cada región. En la medida en que la decisión sobre el tipo impositivo es una decisión verdaderamente autónoma, debe quedar al

margen de las normas reguladoras de las ayudas de Estado.

61. La última alegación formulada por la Comisión contra la posibilidad de que ciertas reducciones regionales de impuestos puedan quedar fuera del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, se basa en el principio de seguridad jurídica. La Comisión pone de relieve que, dado que el artículo 87 CE, apartado 1, delimita las medidas que los Estados miembros deben notificar a la Comisión para que ésta las examine, los Estados miembros deben saber por anticipado el alcance de su obligación de notificar.

62. Sobre este particular, debo observar que si bien el objetivo de seguridad jurídica es perfectamente válido, no puede justificar por sí sólo que se amplíe el alcance del artículo 87 CE, apartado 1, más allá de su objetivo, que he descrito anteriormente. Efectivamente, la definición de la ayuda incluye un concepto (todavía) abstracto, en particular, la justificación basada de la naturaleza y el sistema del régimen tributario.”

61. Cabe inferir, en suma, que aquellas medidas tributarias que se adopten por autoridades infraestatales con autonomía total de la autoridad central del Estado, (por reunir conjuntamente las exigencias de “autonomía institucional”, “autonomía de procedimiento” y “autonomía económica”), no cumplirán el requisito de la selectividad, y, por tanto, no podrán ser conceptualizadas como ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE.

62. Por el contrario, las medidas que no se tomen por la autoridad local con esa autonomía total, (por faltar una, varias o todas de las exigencias apuntadas), si podrán considerarse selectivas y sus-

ceptibles de ser consideradas ayudas de Estado conforme al artículo 87.1, con todas las consecuencias a ello inherentes, en particular la obligación de notificar que se contiene en el artículo 88.3 CE.

### C) Aplicación a las medidas tributarias cuestionadas.

63. Expuesta la doctrina del Tribunal de Justicia resulta obligado examinar en qué medida es aplicable a las medidas tributarias controvertidas, y en qué medida pueden considerarse selectivas, tanto desde el punto de vista geográfico como material, para, llegado el caso, predicar con respecto a las mismas su condición de ayudas de Estado, en el sentido del artículo 87.1 CE.

#### a) Selectividad geográfica.

64. Desde la óptica de la selectividad geográfica se trata de analizar si efectivamente, estamos ante medidas tributarias adoptadas por las autoridades forales vascas, -esto es, por las de los Territorios Históricos, no por las de la Comunidad Autónoma del País Vasco-, con total autonomía del Gobierno central del Estado, entendida esa autonomía total en el triple sentido de "autonomía institucional", "de procedimiento" y "económica".

65. Los autos que acuerdan el planteamiento de la cuestión prejudicial no manifiestan duda alguna en cuanto a la concurrencia de la primera de dichas exigencias o notas caracterizadoras de la autonomía total. El estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno, en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible. Se cumple con ello, según el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el requisito de la "autonomía institucional".

66. Por el contrario, sí que suscita ciertas dudas al Tribunal la interpretación del alcance de las denominadas "autonomía de procedimiento" y "autonomía económica". La primera por la existencia de una serie de límites genéricos impuestos por el Estatuto de Autonomía (artículo 41.2) y por el propio Concierto Económico (artículos 2 y 3), en orden a la armonización fiscal con el Estado "que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales". La segunda por la limitación que supone para el nivel competencial del País Vasco la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre dicha Comunidad Autónoma, tales como "sistema monetario", "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", "régimen económico de la Seguridad Social", "obras públicas de interés general"; entre otras, a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, que relativiza la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco y debe ponerse en función de unas exigencias de esencial "unidad de mercado" o "unidad de orden económico", que son límite consustancial del sistema autonómico español.

67. Desde nuestro punto de vista, debe descartarse que tales exigencias concurran en la adopción de las medidas tributarias ahora cuestionadas.

#### a') La potestad tributaria de los Territorios Históricos. Límites.

68. Los Territorios Históricos del País Vasco disfrutan de un particular régimen financiero: el llamado régimen foral de Concierto, cuya actualización se realiza por el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, -E.P.V.-, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre. Implica, en efecto, este régimen la sustitución atenuada de la

Hacienda del Estado por las Haciendas de los Territorios Históricos a las que se reconocen unas amplias potestades tributarias. Éstas abarcan tanto la ordenación del régimen jurídico de los tributos concertados [artículo 41.2.a) E.P.V.], como la exacción, gestión y liquidación, recaudación e inspección [artículo 41.2.b) E.P.V.] y alcanzan a todos los impuestos con excepción, dice el E.P.V., de los que integran la Renta de Aduanas y los que se recaudan a través de los monopolios fiscales, [artículo 41.2.a)]. El artículo 5 del vigente Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, (anexo XI), atribuye en exclusiva al Estado "la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido".

69. Las potestades mencionadas afectan, por ello, al Impuesto sobre Sociedades que es el tributo al que se refieren las medidas ahora consideradas. El régimen jurídico de este Impuesto puede ser, por ello, establecido y modificado en el ámbito de los respectivos Territorios Históricos por sus propias normas, que, evidentemente, pueden ser distintas de las aplicables en el territorio común del Estado.

70. Esta potestad, sin embargo, no está exenta de límites.

71. Hay que empezar por decir, ante todo, que la propia Constitución española consagra una serie de principios que imponen, directa e inmediatamente, una serie de límites a dicha potestad. Entre esos principios, de obligado respeto por todos los poderes públicos, se encuentra el de igualdad (artículos 14 y 139.1) y su proyección en materia tributaria (artículo 31.1); así como los de solidaridad (artículos 2 y 138.1); libertad de empresa, residencia y circulación (artículos 38, 138.2, 139.1 y 139.2). El Tribunal Constitucional ha entendido, además,

que la "unidad básica" de la nación que proclama la Constitución se concreta en la "unidad de mercado" o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984), como se deduce tanto del Preámbulo -que garantiza la existencia de un "orden económico y social justo"-, como de una interpretación conjunta de los artículos 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1<sup>a</sup> y 157.2 de la Constitución. En Estados como el español, de estructura territorial compleja, la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el artículo 2 de la Constitución consagra (SSTC 1/1982, 11/1984; y 24/1986). Asimismo, el Tribunal Constitucional ha inferido reiteradamente de esa unidad, como consecuencia necesaria, la exigencia de un mercado único (STC 88/1986), configurándola como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982), término éste, el de "mercado", que equivale a "mercado nacional" o "mercado español", esto es, al espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal por el artículo 139.2 de la Constitución (SSTC 1/1982, 71/1982, 86/1984 y 87/1985).

72. Por otra parte, el sistema general de concierto, como en general, los derechos históricos amparados y garantizados por la Constitución Española, están integrados en el orden constitucional y estatutario. Este no sólo le dota de garantía sino que también delimita su contenido. Como señaló el Tribunal Constitucional en STC 123/1984, la Constitución garantiza la existencia de un régimen foral de cada territorio histórico de autogobierno territorial, garantía que supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. La protección que la Constitución otorga a los dere-

chos históricos es la propia de la "garantía institucional". La Constitución no protege un contenido concreto y determinado de este particular régimen, sino que pretende "la preservación de la institución en términos reconocibles para la imagen que la misma tiene en la conciencia social en cada tiempo y lugar" (STC 32/1981). Esta técnica no excluye sino por el contrario exige, que la determinación del contenido concreto de este régimen sea la obra del legislador, operación en la que disfruta de una cierta libertad de configuración, "pues la garantía institucional (sólo) es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real para convertirse en un simple nombre" (STC 32/1981).

73. Esa labor de actualización y delimitación ha quedado encomendada, fundamentalmente, por la Constitución a los Estatutos de Autonomía, cuyos preceptos constituyen el marco inalterable dentro del cual cabe el ejercicio por las Instituciones Forales de las facultades en que se expresan sus derechos históricos, sin que a partir de su delimitación estatutaria, sea ya admisible la apelación a la historia con el fin de modificarlas o alteradas, (STC 159/1993).

74. Son, por tanto, los preceptos estatutarios los que delimitan el contenido de este particular régimen financiero anclado en los derechos históricos de los Territorios. En este sentido el E.P.V. dedica el artículo 41 a la actualización y determinación del sistema foral tradicional de Concierto, de acuerdo con el que se ordenarán las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco. Contenido fundamental de este régimen, según dispone el artículo 41.2 E.P.V., es la facultad que se reconoce a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para "mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario". En el mismo precepto se definen, también, los contornos de esa po-

testad, que habrá de ejercerse "atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a los que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma" (artículo 41.2 E.P.V.). Esta potestad, además, habrá de respetar el propio Concierto, que se aprueba por Ley del Estado, en la medida en que éste define el ámbito objetivo, subjetivo y territorial de las potestades fiscales que se atribuyen a las Haciendas forales, y habrá de ejercerse respetando los principios contenidos en los artículos 138 y 156 de la Constitución en los que se consagra el principio de solidaridad.

75. Es importante destacar que el sistema de concierto es un régimen financiero amparado por la Constitución, y actualizado a través del Estatuto de Autonomía, pero tal sistema no lleva consigo, forzosamente, ni un recorte ni un blindaje del sistema frente a las competencias que la Constitución atribuye al Estado español y, en especial, frente a las competencias que la Constitución otorga al Estado respecto a los ingresos de las Comunidades Autónomas, (artículo 157.3 de la Constitución). Ninguna ley, sea orgánica, ordinaria, paccionada, bilateral, asimétrica o consensuada puede variar -ni siquiera tras un pacto con el Gobierno del Estado sancionado por las Cortes- el cuadro de competencias dibujado en la Constitución. En esta línea se debe añadir que, si bien el Concierto debe ser "pactado" entre el Estado y el País Vasco, si tal pacto no se alcanza, quedan intactas las competencias atribuidas al Estado en la Constitución.

76. Prueba incontestable de que ello es así lo pone de manifiesto lo acaecido con la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorrogó la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma el País Vasco, aprobado por

la Ley 12/1981, de 13 de mayo, (anexo XIII). Ante la imposibilidad de lograr un acuerdo sobre el nuevo Concierto y para evitar un vacío legal, (el Concierto de 1981 tenía una duración hasta el 31 de diciembre de 2001, sin previsión de continuidad más allá de esta fecha), el poder central decidió, de manera unilateral, prorrogar el Concierto de 1981, y lo hizo a través de la citada Ley 25/2001, de 27 de diciembre. La trascendencia de este hecho es indiscutible pues con tal prórroga unilateral se corroboró que por mucho que el Concierto se tratase como un "pacto entre iguales" su vigencia depende del poder central. Es significativo señalar que ni el Parlamento ni el Gobierno vascos recurrieron la Ley 25/2001, ni por tanto la prórroga del Concierto de 1981, inactividad que evidenció, de manera tácita, la aceptación de la potestad gubernamental para decidir unilateralmente sobre su vigencia, [vd. Pedro Fernández Barbadillo "El Concierto Económico Vasco" ¿Pacto entre iguales o concesión?", Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)", nº 124, Abril/Junio 2004, pág. 207 y ss.]. Es cierto que en la actualidad esa posibilidad de prórroga unilateral no se plantea dada la perennidad del vigente Concierto de 2002, en caso de que lo dispuesto en el mismo no se vea confirmado o modificado por un nuevo pacto. Sin embargo, conviene tener en cuenta que, en ausencia de ese pacto, el Estado conserva intactas todas sus facultades. Facultades que, como ha puesto de relieve la doctrina, también debe ejercer si se demuestra que el Concierto contraviene de modo claramente perceptible los mandatos contenidos en la Constitución, (vd. en ese sentido José J. Ferreira Lapatza, "El sistema de financiación autonómica de Cataluña: Estatuto y Constitución", Revista Catalana de Dret Public, nº 32, 2006, pág. 37-74).

77. El Concierto Económico actualmente vigente fue aprobado por la ya citada Ley del Estado 12/2002, de 23 de mayo. Se trata de una norma

con rango de ley ordinaria, aprobada por las Cortes Generales, si bien dotada de cierta singularidad por el procedimiento que ha de seguirse para su aprobación. Antecedente inmediato del Concierto Económico de 2002 fue el Concierto aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que fue objeto de cinco modificaciones, mediante las Leyes 49/1985, de 27 de diciembre; 2/1990, de 8 de junio; 27/1990, de 26 de diciembre; 11/1993, de 13 de diciembre; y 38/1997, de 4 de agosto. Dichas leyes tuvieron por objeto la actualización, adaptación y modificación del Concierto en cada momento y situación concreta.

78. El Concierto Económico establece en sus artículos 2 y 3 una serie de disposiciones que, acordes con la Constitución y el E.P.V., delimitan el contorno en el que se ha de mover el ejercicio de la potestad normativa en materia tributaria de los Territorios Históricos.

79. El artículo 2 determina en su apartado 1 que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

*"Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.*

*Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.*

*Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.*

*Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.*

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

80. Y añade en el apartado 2 que:

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias".

81. Por su parte el artículo 3, bajo la rúbrica "Armonización fiscal", establece lo siguiente:

"Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividad

des ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo."

82. Por otra parte, debe hacerse notar que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco son entes jurídicamente distintos.

83. El artículo 2 del E.P.V. se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquellos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (artículo 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico por lo dispuesto en el E.P.V. (artículo 37.2). El propio E.P.V. recoge diversas competencias propias de los Territorios Históricos y menciona en el artículo 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El artículo 41, en fin, señala, como hemos visto, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios precisando que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad".

84. Se ha dicho que cuando el Estatuto define las particularidades de los Territorios Históricos vascos esta construyendo un tipo de corporaciones locales dotadas de notables diferencias con respecto a las de régimen común, [vd., entre otros, Javier

Corcuera Atienza, "Notas sobre el debate de los Derechos Históricos de los Territorios Forales", Revista de Estudios Políticos, (Nueva Época), nº 46-47, Julio-Octubre 1985].

85. La delimitación de competencias entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los órganos Forales de los Territorios Históricos la lleva a cabo la Ley del Parlamento vasco 27/1983, de 25 de noviembre, (anexo X). Como aspectos destacables de esta ley se ha señalado su preocupación por la prevalencia básica de las instituciones comunes, comenzando por el enunciado de atribuir la facultad de dictar normas de rango de Ley en exclusiva al Parlamento Vasco (artículo 6.2). También su ajustada delimitación competencial entre las instituciones implicadas, cuyo encargo se autoatribuye esta propia Ley. Se parte del reconocimiento de una competencia residual a favor de las Instituciones comunes, para entrar en artículo 7, en la consideración como competencias de los órganos forales de una serie de materias, que comprenden ámbitos tradicionalmente ostentados por las Diputaciones, y algunas otras facultades que pertenecían en el momento a la Diputación alavesa. Bien es cierto que el propio artículo, distingue entre la competencia exclusiva de los órganos forales de los Territorios Históricos, "que ejecutarán de acuerdo con el régimen periódico privativo de cada uno de ellos", de aquéllas otras en que corresponde a los Territorios Históricos el desarrollo y la ejecución de las normas enmarcadas de las Instituciones comunes, o de la legislación básica del Estado. Se contempla, también una posible extensión competencial a favor de los Territorios Históricos, mediante el ejercicio de la transferencia o delegación realizada por Ley del Parlamento Vasco o del Gobierno vasco, en competencias no atribuidas a los mismos por la presente Ley.

86. Teniendo en cuenta la distribución compe-

tencial que realiza la Ley 27/1983, así como el fundamental artículo 10.25 del E.P.V. que atribuye en exclusiva a la Comunidad Autónoma, (y por tanto a las Instituciones comunes), la competencia en materia de "promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica en el marco de la ordenación general de la economía" (que define el Estado, conforme al artículo 149.1.13a de la Constitución) , es pertinente concluir, en coherencia con ese esquema institucional, que la organización que se configura concentra en las Instituciones comunes la adopción de las decisiones capitales que se infieren en el ámbito territorial al que se aplican, y ello aunque el sustrato económico, tan vital, se encuentre radicado en los Territorios Históricos, (vd. José M. Castells Arteche, "Los Regímenes Especiales de la Comunidad Autónoma del País Vasco", en "Tratado de Derecho Municipal", dirigido por Santiago Muñoz Machado, 2ª Edición, tomo II, Ed. Civitas, Madrid, 2003, págs. 2697 y ss).

87. Es oportuno significar que en materia económica, la Constitución de 1978 configura una forma peculiar de colaboración competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas, consistente en la atribución de competencias a las Comunidades dentro de los objetivos marcados por el Estado, o de la ordenación realizada por éste. Así, los objetivos marcados por la política económica nacional (artículo 148.1.13º) o la "ordenación general de la economía" (artículo 148.1.7º) que toma en cuenta la Constitución al delimitar las competencias autonómicas (artículo 148), pueden reconducirse a todos los supuestos de competencias económicas del Estado; es decir, el Estado fijará los objetivos económicos nacionales u ordenará la económica mediante su competencia para establecer por ley las "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica" (artículo 149.1.13º), la Hacienda General y Deuda del Estado (artículo 149.1.14º); la regulación del comercio exterior (ar-

título 149.1.10<sup>a</sup>) y del sistema monetario (artículo 149.1.11<sup>a</sup>), las bases de la ordenación del crédito, banca y seguros (artículo 149.1.11<sup>a</sup>), y la legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social (artículo 149.1.17<sup>a</sup>).

88. Se sigue de ello que la capital competencia exclusiva atribuida a las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el artículo 10.25 del E.P.V., debe ejercerse, además, en todo caso, dentro de los objetivos de la política económica nacional marcados por el Estado, o de la ordenación general de la economía realizada por éste.

89. En el ámbito de cada Territorio Histórico, las Juntas Generales constituyen el órgano máximo de representación y participación popular del Territorio, a las que corresponde el ejercicio de la potestad normativa en los términos establecidos en las correspondientes Norma Forales de organización institucional, (así se establece, por ejemplo, en los artículos 4 y 5 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, de Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa). La potestad normativa de las Juntas Generales se hace efectiva a través de las Normas Forales, que son las disposiciones de carácter general superiores en rango de cuantas emanen del conjunto de las Instituciones y órganos forales, (vd. por ejemplo, artículo 6 de la citada Norma Foral 6/2005, de 12 de julio). La competencia de las Juntas Generales se extiende a materias muy diversas, correspondiéndole, en particular y en todo caso, la discusión y aprobación del régimen tributario al que se refiere el artículo 41.2<sup>a</sup>) del E.P.V.

90. El ordenamiento jurídico de cada uno de los Territorios Históricos establece un principio de reserva de Norma Foral para todo lo que atañe al régimen tributario del Territorio Histórico, siendo competencia de las Juntas Generales el establecer,

mantener y regular dicho régimen a través, precisamente, de disposiciones de carácter general de superior rango, esto es a través de Normas Forales. Ese principio de reserva de Norma Foral se consagra para Guipúzcoa en el artículo 7 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa; y en el artículo 9.4 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio. En el caso de Álava dicha reserva de Norma Foral está recogida en el artículo el artículo 7 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava. Y finalmente, en cuanto a Vizcaya, la reserva de Norma Foral se consagra en el artículo 7 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya.

91. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sancionado el carácter reglamentario del producto normativo emanado de las Juntas Generales de los Territorios Históricos.

92. En el criterio de la jurisprudencia, las Normas Forales que dictan las Juntas Generales -y lógicamente las disposiciones de carácter general de inferior rango emanadas de otras Instituciones forales-, son disposiciones de rango reglamentario y no legal, cuya revisión jurisdiccional está atribuida al orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

93. Expuesto todo lo anterior, creemos oportuno destacar algunos aspectos relevantes.

94. Esto es, en el conjunto de previsiones constitucionales, estatutarias y del Concierto destinadas a delimitar la potestad tributaria de los Territorios Históricos, despuntan los siguientes aspectos:

\* *El principio de coordinación.*

95. El artículo 156.1 de la Constitución de 1978 establece, con carácter general, el principio

de "coordinación" de las Haciendas de las Comunidades Autónomas con la Hacienda del Estado.

96. Sobre el sentido y alcance de este principio, dicen la SSTC 62/2001 y 24/2002 que el principio de coordinación con la Hacienda estatal del artículo 156.1 de la Constitución en relación con el artículo 2.1.b) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, "exige a las Comunidades Autónomas la acomodación de su actividad financiera a las medidas oportunas que adopte el Estado a fin de alcanzar la estabilidad económica interna y externa, pues a él le corresponde la responsabilidad de garantizar el equilibrio económico general. A partir de ese principio de coordinación, delimitado por la LOFCA, resulta posible, dijimos en dicha Sentencia, que el Estado «acuerde una medida unilateral con fuerza normativa general susceptible de incidir en las competencias autonómicas en materia presupuestaria, siempre que aquélla tenga una relación directa con los mencionados objetivos de política económica»". El principio de coordinación opera, así, como límite a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, (STC 62/2001).

97. El E.P.V. y la Ley del Concierto, tal y como se ha visto, someten la potestad tributaria de los Territorios Históricos a los principios de "coordinación, armonización fiscal y colaboración" con el Estado, y entre las instituciones de los Territorios Históricos, en este ultimo caso, conforme a las normas que a tal efecto, dicte el Parlamento vasco.

98. Se trata, por tanto, de una coordinación que opera en dos planos: de los Territorios Históricos con el Estado, y de los Territorios Históricos entre sí, conforme a las normas que dicte el Parlamento vasco.

99. Los Territorios Históricos pueden establecer

su propio régimen tributario pero en el ejercicio de su competencia deben respetar unos principios de armonización que impiden crear un régimen tributario radicalmente diferente al del régimen común. Los criterios o principios de armonización son las normas que condicionan y limitan el contenido de las que pueden dictar los Territorios, con el fin de que no existan discordancias graves entre los tributos estatales y los establecidos en los Territorios. La Ley del Concierto impone, así, la necesidad de atender a la estructura general impositiva del Estado, el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, y la interpretación de las normas del Concierto conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias, (artículos 2 y 3 de la Ley del Concierto).

100. Las Leyes que aprueban el Concierto han venido siendo objeto de periódicas modificaciones y adaptaciones a cada momento y situación concreta, con la finalidad, también, de coordinar los sistemas tributarios estatal y foral. De este modo el Concierto Económico de 1981 fue modificado por las Leyes 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación al Impuesto sobre el Valor añadido; 2/1990, de 8 de junio, de adaptación a la Ley reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos; 27/1990, de 26 de diciembre, relativa a la concertación del Impuesto sobre Sociedades; 11/1993, de 13 de diciembre, de adaptación a las Leyes del Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuestos Especiales; y 38/1997, de 4 de agosto, referida, entre otros aspectos, a la concertación de los Impuestos Especiales.

101. En el ámbito de los tributos concertados que, según la Ley del Concierto, se rigen por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado, (Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Valor añadido, etc.), la

aprobación de determinas modificaciones en el ámbito estatal relativas a dichos tributos, conlleven la necesidad de realizar la pertinente adaptación y adecuación en el ámbito de la normativa foral. Así lo ha hecho, por ejemplo, en Guipúzcoa, recientemente, el Decreto Foral Norma 1/2007, de 9 de enero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa a determinadas disposiciones recogidas en el Real Decreto-Ley 10/2006, de 10 de noviembre; y en las Leyes 36/2006, de 29 de noviembre; 42/2006, de 28 de diciembre, aprobadas en territorio común. El Decreto Foral Norma 1/2007 ha sido convalidado por las Juntas Generales de Guipúzcoa en su sesión de 18 de enero de 2007.

102. En el marco de la legislación vasca, la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, por la que se regulan las relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos Forales de sus Territorios Históricos, (anexo X), dispone en su artículo 14, apartado 2º, que "la actividad financiera de los Territorios Históricos y de su sector público, se ejercerá en coordinación con la Hacienda General del País Vasco". Y añade en el 3º, que "sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2a) del Estatuto de Autonomía, las disposiciones que dicten sus órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos".

103. Hasta el momento, no se ha introducido en el ámbito de la legislación vasca una regulación uniforme del Impuesto sobre Sociedades, aunque si se han dictado algunas disposiciones que tienen como objetivo la armonización y coordinación fiscal entre Territorios Históricos.

104. La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, modificada por la Ley 4/1998, de 6 de marzo, (anexo XIII), aborda esa materia dando cumplimiento a las diferentes leyes que han ido configurando el entramado institucional del País Vasco. Los objetivos que, básicamente, pretende alcanzar la Ley son, en dicción de su exposición de motivos, los de "simplificación de los sistemas tributarios de los territorios históricos facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias", "coordinar las actuaciones conducentes a la represión del fraude fiscal mediante planes conjuntos de inspección e intercambio automático de información entre las Diputaciones Forales del País Vasco", y "armonización de la normativa tributaria, con especial referencia a la relativa a incentivos fiscales".

105. Para alcanzar esos objetivos delimita la ley, en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, "los aspectos que pueden ser objeto de armonización, señalando como tales a los elementos sustantivos de dicho impuesto, incentivos fiscales y determinación de la Administración competente para exaccionar el impuesto en el caso de entidades que realicen actividades en más de un territorio o para atribuir a las Diputaciones Forales la parte de la cuota del Impuesto que por aplicación de los artículos 18 y siguientes del Concierto Económico no corresponda a la Administración del Estado". En ese sentido el artículo 5 de la Ley 3/1989 dispone que en el Impuesto sobre Sociedades se armonizarán, cuando proceda, la determinación de ciertos aspectos sustantivos del Impuesto (ámbito de aplicación, hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen y devengo); el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias; la regularización y actualización de valores de activos; los planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización; la deducción por inversiones en activos; la distribu-

ción entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación de los artículos 18 y siguientes del Concierto Económico; y la determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuanto el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio común.

106. La 3/1989 regula también un mecanismo de coordinación consistente en la necesidad de recabar informe con carácter preceptivo del denominado Órgano de Coordinación Tributaria, respecto de los "proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco" o por la Ley 3/1989, de 30 de mayo (artículo 11).

107. La práctica revela que, de una forma u otra, existe una coordinación en materia tributaria entre los distintos Territorios Históricos. Si nos limitamos al Impuesto sobre Sociedades, puede decirse que la regulación vigente en los distintos Territorios tiende a una clara uniformidad, que se hace aún más visible cuando se trata de incentivos fiscales, orientados a unos mismos objetivos (vd. anexo XVI). El ya largo historial judicial que acumulan esos incentivos, -donde no ha sido inhabitual el enjuiciamiento conjunto del mismo incentivo en los tres Territorios-, deja igualmente patente esa tendencia a la uniformidad, (vd. por ejemplo, sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999, y sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, anexos VII y III, respectivamente). Uniforme ha sido, también, la fijación del tipo de gravamen general del Impuesto de Sociedades en Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, establecido, en un principio, en el 32,5%, y posteriormente, tras su suspensión y anulación judicial, en el 32,6%, (también suspendido judicialmente). Lo acaecido a finales de 2005 en torno a la fijación de este segundo tipo general es muy expresivo de di-

cha coordinación entre Territorios, (anexo VI).

108. Las exigencias que derivan de la coordinación, armonización y colaboración fiscal, tanto respecto al Estado como entre los Territorios, constituyen un límite al ejercicio de la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

\* *Control judicial.*

109. El carácter reglamentario del producto normativo de las Juntas Generales de los Territorios Históricos -y lógicamente del resto de disposiciones de inferior rango emanadas de las Instituciones Forales- se ha puesto de manifiesto, con reiteración, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

110. Así, la sentencia de 20 de diciembre de 2004 se plantea la cuestión relativa al carácter de las Normas Forales emanadas de las instituciones de los Territorios Históricos, sancionando la naturaleza reglamentaria y no legal de dichas Normas, sujetas al control jurisdiccional ordinario. La misma doctrina reitera, más condensada, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (anexo III) en la que se declara la nulidad de pleno derecho de determinados preceptos de las Normas Forales reguladoras del Impuesto de Sociedades en los tres Territorios Históricos.

111. Las Normas Forales son, así, disposiciones de rango reglamentario y no legal, subordinadas a las Leyes, cuya revisión jurisdiccional compete al orden contencioso-administrativo, a diferencia de lo que ocurre con las normas con rango de Ley, estatales o autonómicas, cuyo control sólo compete al Tribunal Constitucional. El producto normativo de las Juntas Generales, de carácter reglamentario, y en general las disposiciones administrativas de carácter general emanadas de las demás Instituciones y órganos forales, está sometido a los controles de

constitucionalidad y de legalidad de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, haciendo efectivas las exigencias de tutela judicial derivadas del artículo 24.1 de la Constitución y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos.

112. Es perfectamente posible, en consecuencia, que las disposiciones normativas de carácter general dictadas por las Instituciones Forales dirigidas a establecer, regular y mantener el régimen tributario de los Territorios, sean impugnadas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por quienes "ostenten un derecho o interés legítimo" (artículo 19.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio), pudiendo ser anuladas por los Tribunales de este orden jurisdiccional, si "incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico", (artículo 70.2 de la Ley 29/1998, de 13 julio); e, igualmente, suspendidas con carácter cautelar si se dieran las circunstancias previstas en la Ley (artículos 129 y 130 de la Ley 29/1998, de 13 de julio).

113. Esa posibilidad no es meramente teórica. Son muchas las disposiciones normativas dictadas por las Instituciones Forales que han sido impugnadas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y que han sido declaradas nulas de pleno de derecho, y, en algún caso, suspendidas con carácter cautelar hasta tanto se decidiera el procedimiento principal. Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (anexo III) declaró la nulidad de pleno derecho de determinados preceptos de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades en los tres Territorios Históricos. Lo mismo hizo la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2004, en cuanto a la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997 de Presupuestos Generales de Guipúzcoa para 1998. En la misma línea, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha decretado la nulidad de diversas disposiciones forales en senten-

cias de 30 de septiembre de 1999, (anexo VII), 20 de enero de 2003 y 2 de noviembre de 2004. En los mismos litigios en que se ha suscitado la presente cuestión prejudicial, (recursos 857/05-1, 910/05-1 y 1335/05-1), los autos de 27 de septiembre, y 11 y 14 de noviembre de 2005 de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco decretaron la suspensión cautelar de determinados preceptos, correspondientes al Decreto Foral 32/2005 de Guipúzcoa; Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005 de Álava; y Norma Foral 2/2005 de Vizcaya. También se ha decretado esa suspensión cautelar en los autos del mismo Tribunal de 22 de mayo y 14 de junio (dos) de 2006, en esta caso en cuanto a determinados preceptos del Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 3/2005, de Guipúzcoa; Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2005, de Álava; y Decreto Foral Normativo 1/2005, de Vizcaya, (vd. anexo VIII).

114. Este control jurisdiccional, ejercido por los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, implica, sin lugar a dudas, y dadas sus consecuencias, un importante límite a la potestad tributaria que ejercen los Territorios Históricos.

\* *El principio de solidaridad.*

115. El principio de solidaridad tiene una importancia capital en el ordenamiento constitucional español, sobre todo en materia financiera.

116. En principio, los Territorios Históricos, como entidades subcentrales de gobierno, tienen un claro incentivo para entablar una competencia fiscal asimétrica o perjudicial para con el resto del territorio común del Estado. Dado que su nivel de ingresos va a estar condicionado por el volumen de manifestaciones de riqueza que sean capaces de captar, puede anticiparse que, en la medida en que no se restrinja su posibilidad de hacerlo, inten-

tarán incrementarlos aunque ello se haga a costa de reducir los ingresos de otras instancias, en particular del Estado; y también aunque ello suponga incurrir en contradicción con la justicia tributaria, porque la adopción de este tipo de medidas permite incrementar su bienestar.

117. Las autoridades forales probablemente han sido conscientes de que determinadas medidas adoptadas en el marco de sus potestades, en particular el establecimiento de tipos impositivos reducidos en el impuesto sobre Sociedades, destinados a reforzar la competitividad de las empresas sujetas a normativa foral -vd. anexo XVI-, constituyen supuestos de competencia fiscal perniciosa. Que ello es así lo prueba la unanimidad con que hasta el momento han venido estableciendo tales tipos impositivos, -sin la más leve diferenciación entre los tres Territorios Históricos-, y el modo en que han eludido entrar a competir entre ellos, convencidos, tal vez, de que una "guerra de tipos" terminaría trasladando al ámbito de los Territorios forales el mismo perjuicio que esa medida irroga actualmente al Territorio común del Estado, y muy en particular a las regiones limítrofes al País Vasco, como es el caso de La Rioja. La peripecia acaecida a finales de 2005 con la discrepancia surgida, -entre Álava, de un lado, y Guipúzcoa y Vizcaya, de otro-, en torno a la fijación del nuevo tipo general del Impuesto, oportuna y cautelosamente reconducida tras la inicial alarma, es muy demostrativa de lo dicho.

118. El ordenamiento jurídico español suministra, sin embargo, una serie de normas que permiten reaccionar contra ese tipo de medidas. Entre ellas debe destacarse el reseñado principio de solidaridad consagrado en los artículos 2 y 138 de la Constitución, que constituye un mandato de gran relevancia, particularmente en materia financiera, cuya eficacia -que la propia Constitución reclama que sea efectiva- se opone radicalmente a ese tipo

de medidas. El artículo 138 de la Constitución dispone que "el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular" y añade que "las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar en ningún caso, privilegios económicos o sociales". El artículo 2, por su parte, liga "el derecho de autonomía de las nacionalidades y regiones" con "la solidaridad entre todas ellas".

119. El artículo 156.1 de la Constitución alude de nuevo al principio "de solidaridad entre todos los españoles" y lo erige en límite de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, junto al principio de coordinación con la Hacienda estatal.

120. El principio de solidaridad se constituye, así, como clave fundamental en la construcción del Estado autonómico y manifestación clara del mismo es la creación del Fondo de Compensación Interterritorial, cuyos recursos deberán redistribuirse, como dispone la Norma Suprema, para corregir desequilibrios territoriales, por las Cortes Generales, entre las Comunidades Autónomas y las provincias, en su caso, (artículo 158.2).

121. Más todavía, el principio de solidaridad se hace efectivo a través de otros instrumentos, en particular el Sistema de Seguridad Social fundamento en los principios de "universalidad, unidad, solidaridad e igualdad" (artículo 2.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio). Como ha dicho el Tribunal Constitucional, (STC 124/1989), la Constitución no se ha limitado a establecer esa solidaridad interterritorial, sino que, partiendo de la misma, ha establecido e

impuesto un sistema de Seguridad Social de carácter unitario, también en cuanto a su régimen económico, consagrando la estatalidad de los fondos financieros de la Seguridad Social, y, por ende, la competencia exclusiva del Estado no solo de normación sino también de disponibilidad directa sobre esos fondos propios que en este momento se ejerce a través de la Tesorería General de la Seguridad Social, caja única del Sistema. En el sistema de Seguridad Social no existe un "Territorio común" y unos "Territorios forales" sino que se opera en un sólo ámbito delimitado por el territorio del Estado en su conjunto. Es competencia exclusiva del Estado ejercida a través de la Tesorería General de la Seguridad Social, la gestión de los recursos económicos y la administración financiera del sistema, en aplicación de los principios de solidaridad financiera y caja única, (artículo 63.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social).

122. En línea con la Constitución, el E.P.V. y la Ley del Concierto otorgan al principio de solidaridad una especial importancia.

123. El principio de solidaridad fundamenta la obligación que la Constitución atribuye al Estado para velar por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español (artículo 138) y condiciona la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (artículo 158). El artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco reconoce que el principio de solidaridad es fundamento y criterio rector de la aplicación del sistema de concierto. Precisamente, el servicio al principio de solidaridad en este sentido primario (establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo) ha determinado la moderna configuración del sistema de concierto en el Estatuto de Autonomía del País Vasco despejándose, de esta forma, las dudas que sobre la adecuación a la Constitución de este régimen había suscitado algu-

na doctrina. La Ley del Concierto de 2002 reitera con insistencia el principio de solidaridad como uno de los ejes del régimen de Concierto, disponiendo que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos respetará "la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía" (artículo 2.1.1º); y que las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán por el respeto al principio de "solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía" (artículo 48.2º).

124. Como tuvo ocasión de señalar Santiago Muñoz Machado, ("Derecho Público de las Comunidades Autónomas", Tomo I, Madrid 1982, pág. 185), el principio de solidaridad tiene también una funcionalidad aparentemente más simple pero primaria y esencial, como es la de lograr un buen funcionamiento de las estructuras públicas y una correcta articulación de las competencias, exigir su uso con respecto a los principios que inspiran la distribución territorial del poder y, en concreto, el régimen de las autonomías. En definitiva, el principio de solidaridad impone a todos los poderes públicos un comportamiento leal, aceptando las reglas del sistema y procurando su conservación.

125. El Tribunal Constitucional ha recogido este planteamiento reconociendo en STC 64/1990, que el principio de solidaridad requiere del Estado y las Comunidades Autónomas que en el ejercicio de sus competencias, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario en cuenta la comunidad de intereses que les vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses. La autonomía, ha dicho la STC 4/1981, no se garantiza por la Constitución - como es obvio- para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre in-

tereses generales distintos de los de la propias entidad. El principio de solidaridad es su corolario.

126. A la vista de este principio y de las obligaciones que implica para todos los poderes públicos, deben examinarse con el mayor rigor, según el Tribunal Constitucional, aquellas medidas que, por su objeto inmediato, parecen dirigidas a asegurar a una parte del territorio beneficios o ventajas a expensas de otros (STC 69/1990).

127. El principio de solidaridad, por ello, limita la actuación de las Comunidades Autónomas o del Estado impidiéndoles adoptar medidas que perjudiquen a las restantes Comunidades. Cabe, por ello, enjuiciar desde este principio los efectos de las medidas tributarias cuestionadas sobre la Hacienda Estatal y las de las restantes Comunidades Autónomas que se nutren de ella. En este sentido, es claro que incentivos fiscales importantes pueden influir de forma significativa en la localización en el territorio de inversiones empresariales que, en su defecto, hubieran sido distintas. La atracción de inversiones hacia un territorio puede, por ello, resulta incompatible con este principio, en la medida en que perjudique las posibilidades de los demás sin justificación alguna. Nos centraremos, pues, en examinar las consecuencias específicas del principio de solidaridad en el ejercicio de las competencias financieras.

128. Sin necesidad de entrar en otras consideraciones, la adopción de incentivos fiscales por los Territorios Forales, -en particular el establecimiento de tipos reducidos-, podría implicar una lesión del principio de solidaridad si el descenso en la recaudación, motivada por los beneficios fiscales afectara a la cuantía de la contribución del País Vasco a las cargas generales del Estado.

129. Este resultado podría haberse producido en la ordenación anterior del sistema de concierto

(en la que las Diputaciones recaudaban los tributos, hacían frente a determinadas obligaciones del Estado y entregaban el resto a la Hacienda Estatal). No cabe, en cambio, en la ordenación actual pues la aportación que el País Vasco debe entregar a la Hacienda del Estado no consiste, como antaño, en lo que reste de la recaudación de los tributos concertados después de cubrir los gastos de interés general, sino en el valor atribuido a las cargas generales que el Estado debe asumir, de acuerdo con la ley que apruebe el concierto, cualquiera que fuera la recaudación efectiva alcanzada por los territorios. Así las cosas, una eventual disminución de la capacidad recaudadora de los tributos concertados como consecuencia de los beneficios fiscales, como los que ahora se examinan, no tiene por qué afectar de forma significativa a la contribución de los Territorios a la financiación de las cargas generales del Estado, ni, por tanto, lesionar sus intereses o los del resto de las Comunidades Autónomas que reciben parte de estos fondos.

130. No es la anterior, sin embargo, la única forma en que el ejercicio de las potestades tributarias propias de los Territorios Históricos pueden lesionar los intereses generales o los de las restantes Comunidades Autónomas. El principio de solidaridad impone límites específicos a la potestad tributaria autónoma. El principio de solidaridad comprende la obligación de neutralidad de los impuestos autónomos a la que hace referencia tanto la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, (anexo XVII), como la Ley por la que se aprueba el Concierto económico para el País Vasco. Así el artículo 9 de la Ley Orgánica 8/1980, les obliga a respetar las siguientes reglas en el ejercicio de su potestad tributaria:

*"a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realiza-*

*dos fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.*

*b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados y realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.*

*c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2º.1.a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades".*

131. Una formulación similar, aunque algo más sintética, se contiene, como hemos visto en el Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en cuyo artículo 3.c) se impone a los Territorios Históricos el respeto y garantía de la "la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos".

132. Este principio de neutralidad se inserta en otro de contenido más amplio que ha sido desarrollado por la doctrina y jurisprudencia alemana. Se trata del denominado principio de interdicción de la perecución o compensación financiera oculta, mediante el que se garantiza el equilibrio del sistema de financiación de los Estados y de sus complejos mecanismos de compensación vertical y horizontal, evitando que éste pueda verse alterado mediante

medidas capaces de romper tales equilibrios.

133. Como señala Ramón Falcón Tella, ("El gravamen proporcional de Actos Jurídicos Documentados en los Regímenes de Concierto y Convenio", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, año 1993, vol. 43, nº 223, pág. 15 a 42), el principio de interdicción de la compensación financiera silenciosa ("versteckte Finanzausgleich") u oculta ("stille Finanzausgleich") es una creación de la doctrina y la jurisprudencia constitucional alemana, país donde la teoría de la compensación financiera se encuentra mucho más desarrollada que entre nosotros, lo que resulta fácilmente explicable por la tradición del sistema federal en Alemania, frente a la relativamente reciente creación del mapa autonómico español.

134. La compensación financiera oculta se define como toda medida que, adoptada (al menos aparentemente) con una finalidad distinta de la compensatoria, en el ejercicio de las propias competencias (señaladamente la tributaria), altera la situación financiera -supone menos ingresos o más gastos, sin la adecuada compensación- de otras Haciendas del mismo (compensación horizontal) o distinto nivel (compensación vertical). En este sentido, se contrapone a la compensación financiera aparente o pública ("offen Finanzausgleich"), llevada a cabo a través de normas que persiguen directamente dicha finalidad ("Finanzausgleichgesetzen"), que existen en todos los ordenamientos y que resultan perfectamente admisibles, como sería el caso, entre nosotros, de las normas reguladoras del Fondo de Compensación Interterritorial o de las asignaciones de nivelación a que se refiere el artículo 15 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre.

135. Precisamente si se afirma la existencia de un principio general -desde luego no absoluto- de interdicción o prohibición de medidas de compen-

sación silenciosa, es ante el temor de que las mismas acaben desvirtuando de "una manera furtiva o silenciosa -*"aus stille Weise"*- el sistema público de compensación. Si se establece un sistema de compensación para asegurar la suficiencia de recursos de las Haciendas territoriales frente al Estado central (compensación vertical) y la paulatina corrección de los desequilibrios o desigualdades entre las mismas (compensación horizontal) carecería de todo fundamento, lógicamente, que el ordenamiento jurídico permitiese que a través de otras vías se desvirtuase ese esfuerzo de compensación y equilibrio; por ejemplo, transfiriendo servicios o delegando competencias a niveles inferiores de Hacienda sin prever simultáneamente los ingresos necesarios para su ejercicio (compensación silenciosa vertical) o adoptando medidas que aumenten los ingresos de una región a cargo de las vecinas, o impliquen gastos para éstas, (compensación silenciosa horizontal).

136. Aunque, como dice Ramón Falcón Tella, el principio de interdicción no es absoluto -en rigor, ningún principio lo es-, supone un límite claro y preciso al ejercicio de las competencias financieras, y al propio sistema de financiación de cada nivel de Hacienda. Es importante destacar que se trata de un límite objetivo, en el sentido de que es irrelevante la finalidad que se persiga al ejercer la competencia de que se trate, aunque la medida adoptada tenga un objetivo legítimo -y no pretenda conscientemente alterar el sistema público de compensación o de distribución de ingresos y gastos-, resulta constitucionalmente inadmisible si, de hecho, produce un efecto compensatorio grave o innecesario.

137. En el ordenamiento español, el principio de interdicción de la compensación financiera silenciosa, (tanto horizontal como vertical), no aparece expresamente recogido, al menos con esta denominación, pero es perfectamente trasladable la construcción alemana que se ha esbozado. Sin ánimo

exhaustivo, podemos citar los siguientes preceptos, de los que cabe inducir el mencionado principio:

138. \* Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicio (artículo 157.2 de la Constitución). Esta norma supone una concreción en el ámbito tributario de lo previsto en el artículo 139, que constituye uno de los principios básicos del orden público económico, como ha declarado la STC 37/1981.

139. \* En los supuestos de transferencia o delegación en las Comunidades Autónomas de facultades correspondientes a materias de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación "la ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros" (artículo 150.2 de la Constitución).

140. \* Cuando las Comunidades Autónomas establezcan tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales "en todo caso deberán establecerse las medidas de compensación adecuadas" (artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980). Idéntica norma contiene en número 4 del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980 para los casos en que el Estado establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas.

141. \* Cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se consideraran como tributos propios de las respectivas Comunidades (artículo 7.2 de la Ley Orgánica 8/1980).

142. \* El rendimiento previsto para cada tasa y la recaudación por contribuciones especiales no podrá exceder, respectivamente, del coste del servicio o actividad o del coste de la obra, establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad (artículos 7.3 y 8.2 de la Ley Orgánica 8/1980).

143. \* Los impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas no podrán: sujetar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad; gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo; suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios, o capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas, ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades (artículo 9 de la Ley Orgánica 8/1980).

144. \* Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En el Impuesto sobre el Valor añadido e Impuestos Especiales únicamente podrán establecer recargos cuando tenga competencias normativas en materia de tipos de gravamen. En ningún caso podrán "suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos" (artículo 12 Ley Orgánica 8/1980).

145. \* El valor inicial del Fondo de Suficiencia de cada Comunidad Autónoma podrá ser objeto de revisión en una serie de supuestos en que, de no

modificarse, se produciría un efecto de compensación silenciosa u oculta vertical: cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios o se amplíen o revisen valoraciones de traspasos anteriores y cuando se produzca la cesión de nuevos tributos (artículo 13 Ley Orgánica 8/1980).

146. En todos estos casos late, en definitiva, el principio de interdicción de medidas de compensación (horizontal o vertical) oculta o silenciosa.

147. Aun si estar expresamente recogido el indicado principio en el ordenamiento jurídico español, el Tribunal Supremo se ha mostrado contrario a admitir esa compensación financiera oculta o silenciosa. La sentencia dictada el 21 de marzo de 2002, (anexo XV), contempla un supuesto que bien pudiera ser determinante de una compensación silenciosa, (precisamente en un recurso contencioso-administrativo seguido a instancias del Gobierno Vasco en materia de subvenciones), que el Tribunal rechaza al estimar que otra cosa implicaría una quiebra del principio de equidad financiera, y un perjuicio para el resto de Comunidades Autónomas.

148. Como insiste el autor antes citado, el principio que nos ocupa no es, empero, un principio absoluto, ya que en determinados casos un mínimo efecto de compensación silenciosa es inevitable, y resulta constitucionalmente admisible, sobre todo en las relaciones verticales entre el Estado y las Comunidades Autónomas, como cuando el primero efectúa reformas no sustanciales (desde el punto de vista recaudatorio) en su ordenamiento tributario o las segundas modifican tributos propios que sean deducibles de los tributos estatales.

149. Sin embargo, dada la regulación de los puntos de conexión del Impuesto de Sociedades contenida en la Ley del Concierto Económico de 2002, en concreto en su artículo 14, resulta eviden-

te que la normativa de incentivos fiscales, en particular los tipos impositivos reducidos, puede provocar resultados contrarios a las exigencias del aludido principio de solidaridad.

150. Como es sabido, el artículo 14 de la Ley del Concierto Económico de 2002 sujeta a la normativa foral en materia del Impuesto sobre Sociedades a las empresas con domicilio fiscal en el País Vasco que tengan un volumen de operaciones inferior a 6 millones de euros, cualquiera que sea el lugar donde realicen sus actividades. Este punto de conexión es, en sí mismo, inadecuado toda vez que permite gravar a la Comunidad Autónoma del País Vasco rentas generadas fuera de su territorio rompiendo la necesaria neutralidad del tributo y la adecuada asignación de recursos.

151. Los beneficios fiscales dispuestos por los Territorios Históricos acentúan, sin duda, los efectos perversos de este punto de conexión: esas medidas, y, en particular, los tipos impositivos reducidos, son una atractivo eficaz capaz de provocar la localización de las empresas en el Territorio Foral y, consiguientemente, la detracción por la Hacienda Foral de rentas que deberían imputarse a otros territorios por haberse generado en ellos. Máxime si se considera que la sujeción de una empresa de estas características a la normativa foral no exige el traslado de sus instalaciones de producción sino, simplemente, el de su domicilio fiscal. Domicilio que se sitúa en el lugar de "su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la gestión de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección", [artículo 48.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria].

152. La Ley del Concierto Económico de 2002 utiliza, también el criterio del domicilio fiscal para

determinar el régimen jurídico tributario aplicable a las sociedades que tengan un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros y que operen en ambos territorios. En este caso, las sociedades domiciliadas en el País Vasco se rigen por la normativa foral cualquiera que sea el lugar donde realicen sus operaciones (siempre que al menos un 25% se realice en territorio foral), si bien el importe recaudado se distribuye entre una y otra Hacienda en proporción al volumen de operaciones situado en cada territorio. Dado este punto de conexión, es evidente que, supuesto un régimen de incentivos fiscales más favorable en el sistema vasco, la traslación del domicilio de la empresa al territorio foral obtiene un fuerte atractivo difícilmente resistible. En todo caso, se produzca o no esta emigración fiscal, lo cierto es que la elección del punto de conexión es, en sí misma, contraria al principio de solidaridad. Este punto de conexión, en efecto, permite a los territorios forales desarrollar políticas que benefician a sus empresas, desplazando una parte de su coste a la Hacienda General, en forma de minoración de sus ingresos.

153. Produce el mismo efecto de atracción de rendimientos generados fuera del territorio, alguno de los criterios establecidos en el artículo 16 de la Ley del Concierto para determinar cuando una operación se entiende realizada en el territorio vasco (empresas de servicios, por ejemplo), y sobre todo la cláusula residual del artículo 16.E) que utiliza el punto de conexión del domicilio para todas aquellas empresas que desarrollen actividades distintas a las contempladas en el artículo 14, esto es que no realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios.

154. Hay que concluir, pues, que la existencia de tipos reducidos en el Impuesto de Sociedades en los Territorios Históricos del País Vasco, dado los puntos de conexión que establece la Ley del Con-

cierto, si bien no determina una compensación aparente o pública, si produce un efecto compensatorio silencioso -una merma de recaudación del Estado-; y constitucionalmente inadmisible cualquiera que haya sido la intención o finalidad de los órganos competentes al reducir los tipos, -que en este caso solo se explica como medida de atracción de inversiones a los respectivos Territorios Históricos y de reforzamiento de la competitividad de las empresas sujetas a la normativa foral, tal y como se proclama en los preámbulos de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, anexo XVI- pues, como ya hemos indicado, el principio de interdicción de medidas de compensación financiera silenciosa u oculta funciona de forma objetiva.

155. El principio de solidaridad veda, en definitiva, el establecimiento de ese tipo de medidas tributarias por parte de los Territorios Históricos.

\* *El principio de igualdad.*

156. El principio de igualdad en su proyección sobre el régimen de Concierto tiene muy diversas dimensiones y exigencias que es preciso deslindar claramente.

157. Es preciso advertir, ante todo, que la propia existencia del régimen de Concierto y el ejercicio por los Territorios Históricos de las potestades que lo integran pueden generar diferencias entre los sujetos pasivos sometidos al ordenamiento foral y los sometidos al ordenamiento común. Ello es consustancial al propio régimen de Concierto. La Ley del Concierto pretende, no obstante, que dichas diferencias se muevan en el ámbito de lo razonable y trata de reducirlas al exigir que el sistema foral se atenga "a la estructura general impositiva del Estado" (artículo 2.1.1º), y también al imponer el mantenimiento de "una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado" (artículo 3.b).

158. El principio de igualdad no se proyecta a las relaciones entre ordenamientos jurídicos territoriales exigiendo su uniformidad u homogeneidad. Pretende, por el contrario, equiparar a todos los españoles en relación con cada uno de estos ordenamientos. El principio de igualdad veta, por ello, a cada uno de estos ordenamientos introducir diferencias entre las personas integradas dentro de su ámbito de aplicación por razón de su origen o residencia que sean discriminatorias por no tener una justificación objetiva y razonable. Ello supone en última instancia reconducir las exigencias del artículo 139.1 de la Constitución a las más generales del artículo 14.

159. La doctrina constitucional exige, en todo caso, un mínimo de uniformidad entre los ordenamientos regionales en lo que se refiere al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales como instituciones fundamentales de todo el orden constitucional, dotados de un contenido esencial resistente frente a cualquier legislador y autoridad tanto estatal como regional.

160. En el ámbito tributario, esta exigencia remite de forma inmediata a los derechos y obligaciones contenidos en el artículo 31 de la Constitución. Según este artículo "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio". Un sistema tributario regional que no respetara los criterios materiales establecidos en el artículo 31 quebraría la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de uno de sus deberes fundamentales: el deber de contribuir al levantamiento de las cargas generales. La Ley del Concierto prohíbe a los Territorios Históricos que en la elaboración de la normativa tributaria produzcan "efectos discriminatorios", (artículo 3.c).

161. La prohibición de "privilegios fiscales" es consecuencia inmediata del principio de generalidad de los tributos, rotundamente proclamado por el artículo 31 de la Constitución. Implica este principio, en conexión con los restantes consagrados en el artículo 31 y en particular con la capacidad económica, una obligación del legislador de someter al tributo a todas aquellas personas en las que se manifiestan los índices de capacidad económica que se han tenido en cuenta para delimitar el hecho imponible del tributo. Impide, por ello, la concesión de exenciones o bonificaciones fiscales que carezcan de justificación objetiva y razonable.

162. Particularmente relevante y clarificadora es, en este aspecto, la STC 96/2002, (anexo IX) en la que se enjuicia, vía recurso de inconstitucionalidad, la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La norma enjuiciada no procede de los Territorios Históricos sino que se trata de la norma estatal que, en respuesta a la Decisión de la Comisión 1993/337/CEE, de 10 de mayo, intentó permitir la compatibilidad con el Derecho Comunitario de las normas vascas y navarras que pudieran ser conceptuadas como ayudas de Estado por las instituciones comunitarias. Para lograr ese propósito la disposición adicional octava de la Ley 42/1994 articulaba un mecanismo de compensaciones económicas, a cargo de la Hacienda estatal, a favor de los sujetos residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, por el perjuicio que les pudiera suponer no poder acogerse a las ventajas fiscales establecidas por sus respectivos poderes autonómicos en el territorios de aquellas Comunidades Autónomas.

163. Ahora bien, ha de significarse que los reproches de inconstitucionalidad que el Tribunal Constitucional dirige contra la disposición adicional

octava de la Ley 42/1994, son trasladables "in toto" a las Normas Forales que sirvieron para determinar el contenido (el mandato) de ese precepto, [entre otras, las siguientes normas vascas sobre incentivos fiscales a la inversión: a) Normas Forales 6/1988, 11/1993, 1/1995; y 7/1996; de Guipúzcoa; b) Normas Forales 2/1988, 18/1993, 8/1995, y 24/1996; de Álava; y c) Normas Forales 8/1988, 5/1993, 1/1995, y 3/1996; de Vizcaya], y ello porque si la sentencia enjuicia la desigualdad y la ruptura de la unidad de mercado por la discriminación que se crea entre residentes en territorio común y residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, las Normas Forales de referencia crean esas mismas discriminaciones entre los residentes en territorio común y los residentes en territorio foral. Los sujetos implicados no son exactamente coincidentes, pero el contenido objetivo de la medida sí, lo que en definitiva supone una declaración implícita de inconstitucionalidad de las Normas Forales, (vd. Germán Orón Moratal y otros, "Poder Tributario y Competencia Fiscal: En especial el caso de La Rioja", Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003).

164. En esta sentencia el Tribunal Constitucional fija una doctrina de capital importancia para el desarrollo del poder tributario de los Territorios Históricos, y en general de las Comunidades Autónomas españolas, al advertir que son intolerables las regulaciones que quiebren la igualdad y la unidad de mercado por alterar, sin justificación suficiente, la posición competitiva de las partes que concurren en él. Con ello, no cabe duda de que la competencia fiscal perniciosa recibe en el ámbito interno español el estigma de inaceptable que conviene para proteger el bienestar y la justicia del conjunto de ciudadanos.

165. Esta sentencia, como decimos, enjuicia directamente la Ley Estatal, e indirectamente las Nor-

mas Forales, desde la perspectiva del principio de igualdad y desde la óptica del principio de unidad de mercado, llegando a la conclusión de que desde ninguna de esas dos perspectivas superan el juicio de constitucionalidad.

166. En lo que refiere al principio de igualdad en su manifestación tributaria que consagra el artículo 31.1. recuerda, entre otras cosas, el Tribunal Constitucional que no le es dable al legislador -desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (artículo 131.1 de la Constitución) y de solidaridad (artículo 138.1), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (artículo 1.1) (SSTC 19/1987, 182/1997; y 46/2000).

167. Y desde esa perspectiva añade, lo siguiente:

*"9 Las consecuencias derivadas de la disposición impugnada son irrazonables, pues, aun cuando «prima facie» parece tratar de forma igual a todo el colectivo de los residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra, debe tenerse presente que dentro de este grupo -el de los residentes en España- es necesario distinguir, a su vez, entre aquellos a los que se les aplica la normativa foral (mayoritariamente, los que tienen la condición de residentes en dichos territorios forales) y aquellos otros a quienes se les aplica la normativa común (mayoritariamente, los residentes en territorio común). Y ello porque, si bien la exclusión que la norma impugnada hace en su aplicación respecto de los primeros se justifica, precisamente, en la existen-*

*cia de los beneficios fiscales forales, superando con ello el juicio de razonabilidad, sin embargo, la falta de acceso de los segundos a las ayudas cuestionadas se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutan de los beneficios fiscales forales. Se coloca así a estos últimos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal -lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado- mientras que otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común.*

*Por otra parte, las mismas consecuencias derivadas de la disposición adicional impugnada son extremadamente desproporcionadas en atención a la finalidad perseguida, quebrándose la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el medio empleado, el resultado que se produce y el fin pretendido. Ciertamente, al ser el crédito fiscal analizado equivalente al beneficio fiscal foral no disfrutado como consecuencia de la aplicación de la normativa común, es decir, siendo la ayuda estatal prevista en la Ley 42/1994 directamente proporcional al beneficio fiscal foral no aplicable al no residente, entonces, la ayuda estatal se concreta en magnitudes tales como las que a continuación se indican.*

*... respecto de los no residentes que operen en los territorios de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, Álava o Vizcaya tendrían derecho a ayudas estatales equivalentes, por ejemplo, a una deducción en la cuota del IS o del IRPF de entre el 20 y el 45 por 100 de las inversiones efectuadas; a la li-*

bertad de amortización de los bienes adquiridos; a la exención total en el IS durante 10 años o a una bonificación del 25 al 99 por 100 de la base imponible por las inversiones en activos fijos materiales, para las sociedades de nueva creación; a reducciones en la base imponible del IS o del IRPF de entre el 40 y el 50 por 100 de las cantidades destinadas a una «reserva especial para inversiones productivas», así como a bonificaciones del 95 por 100 en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, respecto de los actos y contratos relacionados con las inversiones citadas. Estos beneficios son fruto: a) En Guipúzcoa, de las Normas Forales 6/1988, de 14 de julio, de Incentivos fiscales a la inversión; 11/1993, de 26 de junio, de Medidas Fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 1/1995, de 16 de febrero, de medidas Fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades; b) En Álava, de las Normas Forales 2/1988, de 18 de julio, de Incentivos fiscales a la inversión; 18/1993, de 5 de julio, de Medidas Fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 8/1995, de 8 de marzo, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades; y c) En Vizcaya, de las Normas Forales 8/1988, de 5 de julio, de Incentivos fiscales a la inversión; 5/1993, de 4 de julio, de Medidas Fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 1/1995, de 24 de febrero, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, los beneficios fiscales previstos en las respectivas Normas forales reguladoras del IS han sido, primero, anulados por las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 -recurso núm. 3753/1996- y de 7 de octubre de 1999 -recurso núm. 3747/1996-, después,

derogadas por las Normas Forales 3/2000, de 13 de marzo, 7/2000, de 29 de marzo, y 7/2000, de 19 de julio, respectivamente, para finalmente ser declaradas contrarias al mercado común por la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001.

*En suma, la relación de beneficios expuestos patentiza que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes -el de determinados no residentes en España- ante una situación de absoluto privilegio fiscal por llegar incluso, en ocasiones, a neutralizar totalmente el deber constitucional -de todos- de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un «sistema tributario justo»."*

168. Las consideraciones que emanen de la STC 96/2002 dejan bien a las claras la singular importancia tiene el principio de igualdad en su proyección al ámbito tributario, concretada en el artículo 31.1 de la Constitución.

169. Puede decirse que la STC 96/2002 acomete un serio esfuerzo para examinar desde el Derecho interno español un atentado contra el principio de igualdad, -y como veremos también contra la unidad de mercado-, derivado, bien que indirectamente, de normas forales perniciosas. El Tribunal Constitucional acierta a identificar, con meridiana claridad, los fines constitucionales que resultan dañados por la competencia fiscal perjudicial y traza a partir de ella una exigencia de proporcionalidad. En realidad, si enseña algo la STC 96/2002 es que aún cuando la Constitución aprecia la diversi-

dad y la diferencia como una riqueza digna de protección, éstas no pueden ofrecerse como una coartada para mejorar la posición propia en detrimento de los legítimos intereses ajenos.

170. Estamos, por tanto, ante un principio esencial que, en los términos en que ha sido configurado por la doctrina del Tribunal Constitucional, debe ser necesariamente respetado por el sistema tributario foral, so pena incurrir, de otro modo, en una flagrante vulneración de la Constitución.

\* *La unidad de mercado.*

171. El principio de unidad de mercado tiene en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional una particular importancia y significación en cuanto concreción de la "unidad básica" de la Nación que proclama la Constitución.

172. El ejercicio de la potestad tributaria también puede, en ciertos supuestos, vulnerar el principio de unidad de mercado. En particular, el establecimiento de incentivos fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades puede colisionar con ese principio.

173. Como ya hemos avanzado la unidad de mercado descansa según el Tribunal Constitucional, (STC 96/1984 y 88/1986), sobre dos supuestos irreductibles, la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente (artículo 139.2 de la Constitución), y la igualdad de las condiciones básicas en el ejercicio de la actividad económica (artículo 139.1 y 149.1.1º), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 64/1990).

174. La potestad tributaria es, sin duda, un ins-

trumento que puede ser utilizado con resultados contrarios a las exigencias del mercado único. Las diferencias de régimen fiscal en determinadas zonas o territorios pueden distorsionar el régimen de libre circulación de bienes o empresas erigiéndose en barreras que impiden el acceso a determinados mercados, o alterar de forma artificial el régimen de libre competencia mejorando la posición competitiva de unas empresas en perjuicio de otras. Consciente de ello, la Ley del Concierto Económico de 2002 impone expresamente a los Territorios Históricos el respeto y la garantía de "la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidad de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos".

175. El Tribunal Constitucional ha señalado que será contraria al artículo 139.2 de la Constitución toda medida que persiga de manera intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto al fin constitucionalmente lícito que pretende la medida adoptada (STC 37/1981).

176. Trascendente es, también en este aspecto, como hemos avanzado, la STC 96/2002, por la que se declara la inconstitucionalidad de la comentada disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

177. Desde esta óptica de enjuiciamiento, entiende el Tribunal Constitucional que la disposición adicional octava de la Ley estatal 42/1994 -y lógicamente, y de manera indirecta- las normas forales que son su presupuesto:

"11 Tampoco supera (n)... el juicio de constitucionalidad desde la perspectiva de las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 139.2 CE). En efecto, con relación a la libertad de empresa hay que recordar que el art. 38 del Texto Constitucional dispone que los poderes públicos garantizan el ejercicio de la libre empresa de acuerdo con las exigencias de la economía general. Dicho mandato debe ser interpretado poniéndolo en relación, primero, con los artículos 128 y 131 CE [SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 2; 111/1983, de 2 de diciembre; y 225/1993, de 8 de julio, F. 3.B]], viniendo a implicar, fundamentalmente, el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, F. 3), y a hacerlo en libre competencia (SSTC 88/1986, de 1 de julio, F. 4; y 135/1992, de 5 de octubre, F. 8), lo que exige, entre otras cosas, la defensa de los empresarios contra prácticas, acuerdos, conductas o actuaciones atentatorias de esa libertad (STC 71/1982, de 30 de noviembre, F. 15). Ahora bien, también hay que ponerlo en relación con el art. 139.2 CE, pues toda medida que impida o fomente el traslado de empresas, incidirá lógicamente en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de las empresas. Efectivamente, es nuestra doctrina que «el traslado de industrias guarda estrecha relación con los principios de la constitución económica a los que acaba de hacerse referencia, no sólo en la medida en que la actividad de traslado industrial de un lugar a otro dentro del Estado implica desplazamiento espacial de medios productivos y circulación, en consecuencia, de bienes y personas por el territorio nacional, sino también por cuanto constituye una relevante manifestación de la libertad de empresa que el art. 38 de la Constitución reconoce (...), entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado, y cuyo respeto

marca los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 2; y 4/1990, de 5 de abril, F. 4).

Cabe, por consiguiente, «que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional, se generen barreras financieras en torno a alguna de ellas o se desvirtúen artificialmente con el concurso de factores externos al mercado, la igualdad de medios y posibilidades de desplazamiento de las industrias que concurren en el mismo espacio económico. Y ello no sólo a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarollo en condiciones básicas de igualdad, sino también mediante medidas de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como ayudas, subvenciones u otro tipo de auxilios, que, en el marco de la actual Administración prestacional, adquieran, junto a su tradicional configuración como medios de fomento, promoción y protección empresarial, una innegable virtualidad de instrumentos de intervención económica, de los que puede llegar a hacerse un uso incompatible con las exigencias del mercado único, por propiciar, en mayor o menor grado, la disociación en ciertas zonas o sectores de reglas económicas que han de permanecer uniformes» (STC 4/1990, de 5 de abril, F. 4). Nuestro Texto Constitucional garantiza tanto la unidad de España como la autonomía de sus nacionalidades y regiones, lo que necesariamente obliga a buscar un adecuado equilibrio entre ambos principios, pues la unidad del Estado no es óbice para la coexistencia de una diversidad territorial que admite un importante

campo competencial de las Comunidades Autónomas. Ello otorga a nuestro ordenamiento, además, una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional (STC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 3). En todo caso, nuestra Constitución configura un modelo de Estado donde a los órganos centrales del Estado les corresponde, en una serie de materias, la fijación de los principios o criterios básicos de general aplicación a todo el Estado (STC 32/1981, de 28 de julio, F. 5).

Una de las manifestaciones de esa unidad básica que la Constitución proclama se concreta en la «unidad de mercado» o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre, F. 3), como se deduce tanto del Preámbulo -que garantiza la existencia de un «orden económico y social justo»- como de una interpretación conjunta de los arts. 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1º y 157.2 CE. En efecto, en múltiples ocasiones hemos afirmado que en Estados como el nuestro, de estructura territorial compleja, la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el art. 2 CE consagra (SSTC 1/1982, de 28 de enero, F. 1; 11/1984, de 2 de febrero, F. 5; y 24/1986, de 14 de febrero, F. 4). Y, asimismo, hemos inferido reiteradamente de esa unidad, como consecuencia necesaria, la exigencia de un mercado único (STC 88/1986, de 1 de julio, F. 6), configurándola como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982, de 30 de noviembre, F. 2), término éste, el de «mercado», que equivale a «mercado nacional» o «mercado español», esto es, al espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal por el art. 139.2 CE (SSTC 1/1982, de

28 de enero, F. 1; 71/1982, de 30 de noviembre, F. 2; 86/1984, de 27 de julio, F. 3; y 87/1985, de 16 de julio, F. 6). Dicho límite o, una vez más, garantía de la «unidad de mercado» en el territorio nacional, no impide toda normación que, de una manera u otra pueda afectar a la libertad de circulación, sino la «fragmentación del mercado» (STC 32/1983, de 28 de abril, F. 3), en el sentido de que «las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 26). (...).”

178. A virtud de todas esas consideraciones entiende, en definitiva el Tribunal Constitucional que:

12. (...) , la medida incorporada a la disposición adicional impugnada, en cuanto norma que limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime, produce la fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico, pues, como hemos visto, sus consecuencias objetivas provocan el surgimiento de unos obstáculos para un colectivo de sujetos, que no guardan la debida proporción con el fin perseguido, al colocarlos en el mercado en una clara situación de desventaja por tener que competir ofreciendo sus productos o servicios a un coste superior al de aquellos otros que son objeto de la ayuda estatal cuestionada. De esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en su efecto, quebrando la libertad de empresa del art. 38 CE, y, además, resulta lesionada tanto la libertad de circulación del art. 139.2 CE (por tratarse de unas medidas que imponen trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad) como la garantía constitucional del art. 139.1 CE, en cuanto manifestación con-

creta del principio de igualdad del art. 14 CE, que, aunque no exige que las consecuencias jurídicas de la fijación de la residencia deban ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional (pudiendo ser las cargas fiscales distintas sobre la base misma de la diferencia territorial), sí garantiza el derecho a la igualdad jurídica, «es decir, a no sopor tar un perjuicio o una falta de beneficio- desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos» (STC 8/1986, de 21 de enero, F. 4). No puede desconocerse que, en un marco de libre competencia, las medidas tributarias afectan a su ejercicio y, consecuentemente, al acceso al mercado en posiciones de libre concurrencia, de modo que, en tanto favorezcan el ejercicio de actividades económicas para determinados operadores o concretas inversiones o actuaciones de los sujetos (bien mediante exenciones o bonificaciones, bien mediante amortizaciones aceleradas de inversiones, bien mediante subvenciones, ayudas, etc.), si carecen de una justificación que las legitime, harán de peor condición a quienes, encontrándose en la misma situación, no pueden acceder a ninguna de ellas.”

179. Es claro, por tanto, que el principio de unidad de mercado, -e igualmente, al de igualdad-, constituye en el criterio del Tribunal Constitucional un límite importantísimo al ejercicio de la potestad tributaria, de manera tal que la norma que desconozca tal principio, sea cual sea la instancia, -estatal, autonómica o foral-, de la que proceda, deberá reputarse contraria a la Constitución.

180. En sintonía con lo anterior, en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la constatación de la infracción del principio de “unidad de mercado” ha dado lugar a la declaración de nulidad de pleno derecho de las disposiciones normativas forales que ha incurrido en dicha vulneración.

181. Cabe traer a colación en este punto las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999, (anexo VII), 7 de octubre de 1999 y 2 de noviembre de 2004, que enjuiciaron el artículo 26 de las Normas Forales reguladoras del Impuesto de Sociedades en los tres Territorios, en el que se disponía una reducción de hasta el 99 por ciento de la base imponible para determinadas empresas de nueva creación (“vacaciones fiscales”). Las sentencias mencionadas decretaron su nulidad de pleno derecho por considerarla “una medida desproporcionada e inidónea para obtener los fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja inasumibles”, (vd., por ejemplo, f.jco. 7º, sentencia de 30 de septiembre de 1999).

182. En el mismo sentido, el Tribunal Supremo al confirmar en casación las citadas sentencias del Tribunal vasco de 30 de septiembre de 1999 (anexo VII) y 7 de octubre de 1999, en sentencias dictadas a su vez, respectivamente, el 9 de diciembre de 2004 (anexo III) y 3 de noviembre de 2004, declaró que “el artículo 26 de las Normas Forales vulneraba los apartados 11 y 12 del artículo 4 del Concierto (de 1981), que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionarla asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como la necesidad de una presión fiscal efectiva global que no sea inferior a la del territorio común. Exigencias que constituyen límites a la autonomía tributaria del País Vasco”, (f.jco. 3º, de la sentencia de 9 de diciembre de 2004).

183. Algo similar dijo, también el mismo Tribunal Supremo, en sentencia dictada el 7 de febrero de 1998 con relación a la Norma Foral 8/1988, de 1 de julio, de Vizcaya, sobre Incentivos Fiscales

a la Inversión, que fue declarada igualmente nula por parecidas razones.

184. Es incuestionable, por tanto, -y no podemos por menos que remarcar lo declarado por el Tribunal Supremo- que el principio de "unidad de mercado" constituye un límite fundamental a la potestad tributaria atribuida a los Territorios Históricos del País Vasco.

b') Los Territorios Históricos no adoptan sus decisiones en materia tributaria con autonomía total.

185. De todo cuanto antecede, creemos posible colegir, sin demasiada dificultad, que los Territorios Históricos vascos no adoptan sus decisiones en materia tributaria con la autonomía total exigida por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 6 de septiembre de 2006.

186. Recordando de nuevo lo dicho por el Tribunal en la sentencia de 6 de septiembre de 2006, para que pueda apreciarse esa "autonomía total" en la adopción de decisiones es necesario, como señala el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, "... que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central", (apartado 67). Para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no solo que la entidad in-

fraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida, (apartado 68).

187. Esas exigencias, insistimos, no se dan con respecto a los Territorios Históricos del País Vasco, habida cuenta de que:

188. \* En lo que hace a la "autonomía institucional", debe relativizarse lo manifestado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los diversos autos que acuerdan el planteamiento de la cuestión prejudicial.

189. La Comunidad Autónoma del País Vasco cuenta con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central pero no son las autoridades autonómicas las que gozan de potestad tributaria, y adoptan decisiones en este ámbito, sino las de los Territorios Históricos de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya. La "autonomía institucional" se ha de predicar, en consecuencia, con respecto a las autoridades forales pues son ellas, y no las autonómicas, las que toman decisiones en materia tributaria y las que, mas en concreto, adoptaron las medidas que son objeto de examen.

190. Conforme a lo que hemos visto, los Territorios Históricos, aun cuando tienen atribuidas unas amplias potestades, no ostentan, sin embargo, un estatuto político y administrativo que los haga, de algún modo, completamente equiparables a las Comunidades Autónomas del Estado español. Teniendo en cuenta la distribución competencial realizada en la Ley vasca 27/1983 y el fundamental artículo 10.25 del E.P.V. son las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma las que tienen competencia

exclusiva en materia de "promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica en el marco de la ordenación general de la economía" que compete definir al Estado. No se puede decir, por ello, que las autoridades forales desempeñen, con base en su propio estatuto, (como exige el apartado 58 de la sentencia de 6 de septiembre de 2006), "un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas".

191. Es muy discutible, en suma, que la "autonomía institucional" concurra, con el sentido y alcance que le atribuye el Tribunal de Justicia, en las entidades infraestatales que son los Territorios Históricos del País Vasco. Si la clave de esa autonomía radica no sólo, en ostentar potestad para establecer tributos, sino también, y sobre todo, en desempeñar, a virtud del propio estatuto jurídico y administrativo, un papel esencial para definir el marco político y económico en el que se han de mover las empresas, es incuestionable que dicha "autonomía institucional" no es predecible con respecto a los Territorios Históricos.

192. \* En cuanto a la "autonomía de procedimiento", debe negarse tajantemente que concurra en las autoridades forales a la hora de adoptar decisiones como las que nos ocupan.

193. Los límites que, hemos visto, constriñen la potestad tributaria de los Territorios Históricos, en particular las exigencias que derivan del principio de coordinación, (que opera, además, en dos planos, respecto al Estado y entre los Territorios entre sí), así como, sobre todo, de los principios de solidaridad, igualdad y unidad de mercado, consagrados en la Constitución e incorporados al E.P.V. y a la Ley del Concierto, permiten afirmar que las autoridades forales no adoptan sus decisiones en materia tributaria sin que el Estado intervenga de una manera directa, determinando su contenido, y sin que las

autoridades forales no estén obligadas a atender al superior interés nacional que representan esos principios (apartado 54 de las conclusiones del Abogado General Geelhoed). Tales principios, como pone de relieve la STC 96/2002, constituyen un importante límite a la potestad tributaria foral y condicionan el sentido de sus disposiciones. Hasta tal punto ello es así, que la infracción de esos principios del ordenamiento constitucional del Estado, -en especial los de igualdad y unidad de mercado-, ha motivado la declaración judicial de nulidad de pleno derecho de las disposiciones forales que han incurrido en ella, (sentencias citadas del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999, 7 de octubre de 1999 y 2 de noviembre de 2004; y del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998, 3 de noviembre de 2004 y 9 de diciembre de 2004).

194. También obsta a admitir esa "autonomía de procedimiento" el que las disposiciones normativas que emanen de las Instituciones forales sean susceptibles de ser impugnadas ante los Tribunales de Justicia ordinarios, en concreto ante los de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con posibilidad de que éstos las anulen si las estiman contrarias al ordenamiento jurídico comunitario, estatal o autonómico, y las suspendan con carácter cautelar.

195. \* Finalmente, con respecto a la "autonomía económica", es patente, a la vista de cuanto indicamos en los apartados 115 a 155 de ese escrito, que los Territorios forales no soportan en exclusiva las consecuencias económicas y financieras de las medidas, en particular la que refiere a la reducción del tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades, sino que hacen recaer las consecuencias negativas de tal medida en el territorio común del Estado.

196. Ello es todavía más evidente si se tiene en cuenta que, por virtud de las competencias que

constitucionalmente tiene atribuidas el Estado en materia de planificación y ordenación general de la económica (reseñadas en el apartado 87 de este escrito), y las exigencias que derivan del principio de unidad de mercado o de unidad del orden económico, no existe un marco jurídico y económico absolutamente distinto para los Territorios Históricos con respecto al que rige en el conjunto del Estado, sino antes al contrario un marco relativamente uniforme. En esas circunstancias se hace muy difícil pensar que decisiones como las que nos ocupan sean exclusivamente soportadas por los Territorios Históricos sin afectación alguna al conjunto del Estado.

197. En tales circunstancias, se debe de llegar a la conclusión de que la decisión de las autoridades forales de establecer las medidas tributarias cuestionadas, en particular, el tipo general reducido del 32,5% del Impuesto sobre Sociedades, no se puede considerar adoptada en cumplimiento de todos los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia de 6 de septiembre de 2006.

198. Por consiguiente, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de las medidas fiscales, en particular la reducción de tipos impositivos, no se puede circunscribir a los límites geográficos de los Territorios Históricos vascos. Estas medidas, dictadas con la finalidad declarada de reforzar la competitividad de las empresas sujetas a normativa foral (vd. anexo XVI), deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio español, marco en el que se presentan como medidas selectivas.

199. Las medidas consideradas, en particular, el tipo impositivo reducido, cumplen, por tanto, el requisito exigido por el artículo 87.1 CE al favorecer a "determinadas empresas o producciones" y reforzar su posición, en comparación con otras que, en el marco del territorio español en su conjunto, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

### b) Selectividad material

200. El examen del carácter selectivo de las medidas tributarias puede hacerse también desde la óptica de la "selectividad material", esto es, como dice el Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones al asunto C-88/03, desde el punto de vista de si favorecen a las empresas de una determinada industria o sector, (apartado 45).

201. Desde esa perspectiva han sido diversas las sentencias del Tribunal de Primera Instancia y del Tribunal de Justicia que han enjuiciado determinados incentivos fiscales concedidos por los Territorios Históricos del País Vasco, y que han concluido su carácter selectivo material, y su calificación como ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE.

202. Cabe citar, en particular, las sentencias dictadas por el Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, en los asuntos "Ramondin", (Territorio Histórico de Álava -Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00); y "Demesa" (Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos T-127/99, T-129/99 y T-148/99); que quedaron confirmadas posteriormente tras haber dictado el Tribunal de Justicia las sentencias de 11 de noviembre de 2004, (respectivamente, Ramondin S.A. y otros/Comisión, asuntos acumulados C-186/02-P y C-188/02-P; y Demesa y otros/Comisión, asuntos acumulados C-183/02-P y C-187/02-P). También creemos muy relevante la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 2004, (Reino de España /Comisión de las Comunidades Europeas, asunto C-501/00), en lo que hace al examen del carácter materialmente selectivo de las medidas.

203. A nuestro juicio, examinadas desde este punto de vista, las medidas tributarias analizadas,

dictadas con la finalidad de mejorar la competitividad de las empresas sujetas a normativa foral (vd. anexo XVI), también cumplen el requisito de la selectividad.

204. Ello resulta claro respecto a todas las medidas tributarias consideradas a la vista del análisis y de los diversos argumentos empleados por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, (anexo III, vd. f.jco. decimosexto).

205. Pero resulta particularmente ostensible en el caso del artículo 37 de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, en la redacción dada por las disposiciones relacionadas en el apartado 1 del presente escrito, precepto que incorpora, para los tres Territorios, una "Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos" aplicable a la cuota líquida. El carácter materialmente selectivo resulta, a nuestro juicio, de las características y requisitos impuestos a las inversiones cuya realización permite la práctica de la deducción (vd. artículo 37.4 de la Norma Foral 7/1996; artículo 37, apartados 4 y 5 de la Norma Foral 3/1996; artículo 37.4 de la Norma Foral 24/1996; todos ellos en la redacción dada por las disposiciones relacionadas en el apartado 1 de este escrito), que implican el acceso a la deducción sólo por ciertas y determinadas empresas, en concreto las realicen la inversión en la cuantía (en torno a 60.000 euros), y con los demás requisitos exigidos.

206. Lo mismo acontece, en nuestra opinión, con la medida que contempla el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996 de Vizcaya, en cuanto a la deducción por las cantidades que se destinan a la "Reserva para Inversiones Productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético", tomadas en consideración, en este caso, las condiciones que se imponen en los diferentes apartados de dicho artículo 39

para poder disfrutar de la deducción.

207. Creemos, por tanto, que desde este punto de vista las medidas tributarías implican también una ventaja en favor de "determinadas empresas", en el sentido del artículo 87.1 CE y cumplen, por ello, el requisito de la selectividad.

#### D) Conclusiones

208. En definitiva, cumplido el requisito de la selectividad, no cabe duda de que estamos ante medidas tributarias que pueden ser conceptualizadas como ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE, y que, como tales, tuvieron que notificarse previamente a la Comisión, en los términos del artículo 88.3 CE.

209. El Tribunal de Justicia ha declarado con insistencia que toda ayuda debe notificarse previamente a la Comisión de las Comunidades Europeas, con arreglo al actual artículo 88 CE, cuando conste que la misma puede por sí sola generar la concesión de ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE (entre otras, sentencias de 6 de diciembre de 1992, asunto C-17/91; y 21 de julio de 2005, Administración del Estado y Xunta de Galicia, asunto C-71/04).

210. El artículo 88.3 CE no sólo incluye una prohibición de ejecución de las ayudas hasta tanto se obtenga la preceptiva autorización de la Comisión. También establece un trámite esencial del procedimiento de actuación administrativa cuyo incumplimiento determina la nulidad absoluta del acto que lo ha desconocido. Esta conclusión deriva necesariamente de la propia eficacia del Derecho Comunitario y de la doctrina jurisprudencial sobre el efecto directo del artículo 88.3. El efecto directo del citado artículo implica en el plano interno que el pleno cumplimiento del control comunitario constitu-

ye un elemento esencial y si esta falta no puede considerarse que la ayuda haya sido establecida conforme a Derecho ni puede producir ningún efecto. Puede afirmarse, por tanto, que el procedimiento (legislativo y administrativo) mediante el que se establece una ayuda no se completa hasta haberse realizado, con resultado positivo, el control preventivo sobre compatibilidad por parte de la Comisión. Dicho control constituye así una condición legal de eficacia, de carácter constitutivo, cuya necesidad se justifica también por la circunstancia de que el mismo control recae sobre el fondo de la intervención del Estado, suponiendo al mismo tiempo valoraciones de índole político-económica ampliamente discrecionales, como ha subrayado también el Tribunal de Justicia.

211. De ahí se sigue que todos los que tengan interés pueden hacer valer nacional que es contrario a Derecho Comunitario el acto por el que se establece la ayuda, cuando prevea su puesta en vigor con independencia del control comunitario, así como en cualquier supuesto de ilegalidad de los actos de ejecución efectuados en consecuencia (vd. conclusiones del Abogado General, asunto Bélgica/Comisión, C-142/87, rec., 1990-3, pág. 984 y ss.; decidido en sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1990). Compete al órgano jurisdiccional nacional interpretar y aplicar el concepto de ayuda del artículo 87.1 CE con el fin de determinar si una medida estatal que ha sido adoptada prescindiendo del procedimiento previo de control del artículo 88.3 CE debía o no haber sido sometida a dicho procedimiento. En caso de incumplimiento de esta disposición, cuando resulte preceptiva la notificación previa, incumbe al órgano jurisdiccional nacional deducir de ello todas las consecuencias, conforme a su Derecho nacional, tanto en lo que atañe a la validez de los actos que impliquen la ejecución de las medidas de ayuda, como a la devolución de las ayudas económicas concedi-

das contraviniendo esta disposición (sentencia citada de 15 de julio de 2005, Administración del Estado y Xunta de Galicia, asunto C-71/04, apartado 49; sentencia de 21 de noviembre de 1991, Federation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Sindicat national des négociants et transformateurs de saumon, C-354/90, Rec. p. I-5505, apartado 12; sentencia de 21 de octubre de 2003, Van Calster y otros, asuntos acumulados C-261/01 y C-262/01, Rec. p. I-12249, apartado 53; y de 15 de julio de 2004, Pearle y otros C-345/02, Rec. p. I-7139, apartado 31).

212. Ello fue lo que hizo el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de diciembre de 2004, y ello es, en definitiva, lo que deberá hacer el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los litigios seguidos contra las medidas tributarias ahora cuestionadas.

#### IV.- PRETENSIONES.

213. En consecuencia, y en atención a todo lo expuesto, la Comunidad Autónoma de La Rioja solicita del Tribunal de Justicia que:

- Decrete la inadmisibilidad de la cuestión prejudicial en los términos indicados en el apartado 25 de este escrito.

- Declare, en otro caso, que las medidas tributarias adoptadas por las autoridades forales de los Territorios Históricos del País Vasco, y que son objeto de la presente cuestión prejudicial de carácter interpretativo, cumplen el requisito de la selectividad con encaje en la noción de ayuda de Estado de artículo 87.1 CE, y hubieron de ser notificadas a la Comisión Europea en los términos establecidos en el artículo 88.3 CE.

Logroño, a dos de febrero dos mil siete.

Al tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

D<sup>a</sup> SUSANA PERANDONES PEIDRÓ actuando en representación y defensa de la COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN, en su condición de Letrada de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Castilla y León, tal y como se acredita en documento adjunto, de conformidad con el apartado 2 del artículo 104 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, con el artículo 551.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, con el artículo 24 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y con los artículos 6 y 14 de la Ley 6/2003, de 3 de abril, reguladora de la Asistencia Jurídica de la Comunidad de Castilla y León comparece ante el TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, DICE que:

Dentro del plazo establecido, se evaca el traslado conferido formulando las siguientes OBSERVACIONES ESCRITAS en las Cuestiones Prejudiciales acumuladas C-428/06 a 434/06.

#### I.- LEGITIMACIÓN

LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN, como parte demandante en los litigios principales de los que dimanan las Cuestiones Prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y turnadas, en ese Tribunal con los números de Asuntos C-432/06 a C-434/06; Asuntos que por Auto del Presidente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas han sido acumulados a los Asuntos C-428/06 a C-431/06, está legitimada para actuar ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de conformidad con el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

#### II.- DOMICILIO

A los efectos previstos en el artículo 79 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se designa como domicilio de esta parte el siguiente:

Dirección de los Servicios Jurídicos  
Consejería de Presidencia y Administración Territorial  
C/ Santiago Alba, nº 1  
47071 VALLADOLID  
ESPAÑA

Esta representación muestra su conformidad, al amparo del artículo 38, apartado 2 y a los efectos previstos en el artículo 79, apartado 2, ambos del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, a que se le cursen las notificaciones al número de fax (00) 34 983411351 y a la dirección de correo electrónico: ferfermr@jcyt.es.

#### III.- PLAZO

Las Observaciones se presentan en el plazo previsto en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal del Justicia de las Comunidades Europeas, y en el plazo concedido por el artículo 81, apartado 2 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas al haber sido notificadas las peticiones de decisión prejudicial el día 29 de noviembre de 2006.

#### IV.- HECHOS

Esta representación acepta los antecedentes de hecho que constan en los Autos dictados por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco planteando las cuestiones prejudiciales de referencia.

#### V.- NORMATIVA NACIONAL APlicable

- El marco constitucional y autonómico

La Constitución de 1978, en su Disposición Adicional primera, dispone expresamente que:

"La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.

La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía."

El Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, determina en su artículo 37 el régimen jurídico de las Instituciones de los Territorios Históricos, señalando que:

"1. Los órganos forales de los Territorios Históricos se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos.

2. Lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico.

3. En todo caso tendrán competencias exclusivas dentro de sus respectivos territorios en las siguientes materias:

Organización, régimen y funcionamiento de sus propias instituciones.

Elaboración y aprobación de sus presupuestos.

Demarcaciones territoriales de ámbito supramunicipal que no excedan los límites provinciales.

d) Régimen de los bienes provinciales y municipales, tanto de dominio público como patrimoniales o de propios y comunales.

Régimen electoral municipal.

Todas aquellas que se especifiquen en el presente Estatuto o que les sean transferidas.

4. Les corresponderá, asimismo, el desarrollo normativo y la ejecución, dentro de su territorio, en las materias que el Parlamento Vasco señale."

En materia tributaria, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco establece los principios y bases que debe respetar el contenido del régimen de concierto que rige las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco; declarando que:

"1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por ley.

b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.

El régimen de Conciertos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución”.

#### **- Legislatión nacional en materia de Impuesto de Sociedades**

El ordenamiento jurídico del Reino de España en esta materia está constituido por el Texto Refundido de La Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (B.O.E., de 11 de marzo de 2004 y corrección de errores B.O.E., de 25 de marzo de 2004).

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto de So-

ciedades establece, en su artículo 28, apartado 1, dispone que:

“El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos de este impuesto será del 35 por 100”.

Las deducciones aparecen reguladas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley y entre ellas no aparece la deducción general del 10% por inversión en activos fijos nuevos.

#### **- Normas Forales sobre el Impuesto de Sociedades**

Las Normas Forales, objeto de los recursos contenciosos-administrativos de los que dimanan las Cuestiones Prejudiciales de referencia, vienen a establecer una modificación de sus correlativos artículos 29 y 37:

Los respectivos artículos 29 de las diferentes Normas Forales en sus apartados 1, letras a), disponen que:

«a) Con carácter general el 32,5 por 100».

Los correlativos artículos 37 de las diferentes Normas Forales establecen que:

«Artículo 37. Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos.

1. Las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de dichas inversiones.

Se entenderá que un activo fijo no es nuevo si previamente ha sido utilizado por otra persona o en-

tidad, en el sentido de haber sido incorporado a su inmovilizado o debiese haberlo sido de conformidad con el Plan General de Contabilidad, pese a que no hubiese entrado en funcionamiento.

2. Serán acogibles a la deducción prevista en el apartado anterior las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios.

3. Lo dispuesto en el apartado 1 anterior será, asimismo, de aplicación:

a) A las inversiones realizadas en el ejercicio en aplicaciones informáticas.

b) A las cantidades invertidas en la adquisición de pabellones industriales rehabilitados para su transmisión, en la adquisición de pabellones industriales para su rehabilitación o en la rehabilitación de pabellones industriales ya integrados en el activo de la empresa.

A estos efectos, se considerarán pabellones industriales aquellos que se encuentren ubicados en una zona calificada municipalmente como industrial, independientemente de cuál sea la actividad que se desarrolle en el citado pabellón y obras de rehabilitación, las destinadas a la reconstrucción de los pabellones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas, y siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de la adquisición, si se adquieren para rehabilitar, o del valor neto por el que estuviera contabilizado el bien si se rehabilita un pabellón que ya formara parte del activo de la empresa.

4. Las inversiones mencionadas en los apartados anteriores deberán reunir las características y cumplir los requisitos siguientes:

a) Que se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas.

b) Que los activos en que consistan tales inversiones tengan establecido, al menos, un período mínimo de amortización de cinco años, a excepción de los equipos informáticos.

Por período mínimo de amortización se entenderá el resultado redondeado al número superior de dividir 100 por el coeficiente máximo previsto en las tablas de amortización.

c) Que los elementos en que consistan las inversiones no tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, bien porque no estén sujetos o porque, estando, estén exentos.

d) Que el importe del conjunto de activos objeto de la inversión supere en cada ejercicio la cifra de 60.000 euros y que cumpla uno de los dos requisitos siguientes:

Superar el 10 por 100 del importe de la suma de los valores contables preexistentes del activo fijo material y del activo inmaterial correspondiente a programas informáticos y a bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, deduciendo las amortizaciones, o,

Superar el 15 por 100 del importe total del valor contable del activo fijo de la misma naturaleza, sin deducir las amortizaciones.

A los efectos de determinar el valor contable, se atenderá al balance referido al último día del período impositivo inmediato anterior al del ejercicio en que se realice la inversión, sin computar el correspondiente al activo fijo objeto de la inversión que se encuentre en curso a la mencionada fecha. Se entenderá por activo fijo de la misma naturaleza, el

que se incluya o se vaya a incluir en la misma cuenta, de tres dígitos, del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, de los planes sectoriales oficialmente aprobados.

e) No obstante lo dispuesto en la letra d) anterior, aquellas empresas que, habiendo cumplido cualquiera de los requisitos previstos en la misma, no superen el importe de 60.000 euros en el conjunto de activos objeto de la inversión, podrán aplicar la deducción contemplada en el apartado 1 anterior, siempre que formalicen al menos un contrato laboral indefinido durante el ejercicio que suponga un incremento del promedio de la plantilla y lo mantengan durante los dos años siguientes.

5. Con carácter general las inversiones en elementos de activo fijo material previstas en este artículo, así como las previstas en el resto de esta Norma Foral, se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar, en proyectos de inversión de larga duración en los que transcurran más de doce meses entre la fecha del encargo de los bienes y la fecha de su puesta a disposición, por entender realizada la inversión a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se formalizó el contrato con el proveedor de los bienes de inversión.

Una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la inversión.

El sujeto pasivo que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha del contrato, comunicarlo por escrito a la Diputación Foral, señalando el montante de la inversión contratada, el calendario previsto de entrega y pago de los bienes. Asimismo, deberá adjuntarse a

la referida comunicación copia del contrato.

6. Para el disfrute de la deducción contemplada en este artículo deberán observarse las siguientes reglas:

1º En las adquisiciones de activos, formará parte de la base para la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, impuestos indirectos y sus recargos, que no se computarán en aquélla, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos. Asimismo, se reducirá en el 67,5 por 100 del importe de las subvenciones recibidas por la adquisición de los mismos bienes.

En el supuesto de que las inversiones consistan en bienes inmuebles se excluirá de la base de la deducción, en todo caso, el valor del suelo.

Cuando las inversiones consistan en la rehabilitación de pabellones industriales, la base vendrá determinada por las cantidades destinadas a la rehabilitación de los mismos, así como por el importe del precio de adquisición de éstos, en el caso de adquisición para su rehabilitación, con exclusión de los conceptos señalados en los párrafos anteriores.

2º La base de la deducción no podrá resultar superior al precio que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes.

3º La aplicación de la deducción será incompatible con cualesquier otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada.

4º La transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso de los bienes en los que se mate-

rialice la inversión durante el plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 46, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones aplicadas y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produzca la desafectación. Si como consecuencia de la indicada desafectación, se redujese la cuantía de las inversiones a límites inferiores a los establecidos para tener acceso al disfrute de las deducciones se perderán éstas en su integridad, originándose la obligación de ingreso antes señalada. Del mismo modo se procederá cuando no se mantuviera el empleo creado durante el plazo fijado en la letra e) del apartado 4 anterior. Se exceptúan de lo prevenido en los párrafos anteriores los supuestos en los que, por una sola vez y en el plazo máximo de un mes, se afecte nuevamente el bien o se reponga éste por otro de similar importe y características».

## VI.- ALEGACIONES

1. La cuestión prejudicial, promovida por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y que es común a los Asuntos C-428/06 a C-434/06, y planteada ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, es si el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Diputaciones Forales y Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, consistentes en materia del Impuesto de Sociedades en establecer un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado Español y una deducción de la cuota que no existe en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la

Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.

2. La necesidad de promover la presente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se justifica, según consta en el mismo Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Fundamento de Derecho Primero, párrafo noveno), en los nuevos elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en especial la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Asunto C-88/03, Portugal/Comisión, al definir, por primera vez, unos criterios generales para la solución del problema.

3. Los criterios generales señalados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la Sentencia dictada en el Asunto C-88/03 (Portugal/Comisión), siguiendo las Conclusiones del Abogado General, Sr. L. A. Geelhoed, en dicho Asunto, son, en resumen:

I. Los cuatro criterios establecidos en el artículo 87.1 del Tratado que debe cumplir una medida tributaria para poder ser calificada de ayuda, son:

A. La medida debe ofrecer a sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Exigencia que se cumple cuando una empresa está sujeta a un tipo impositivo más reducido del que normalmente se le habría debido aplicar.

B. La medida debe ser otorgada por un Estado o mediante recursos estatales. Este criterio lo cumplen las reducciones impositivas concedidas por autoridades regionales, que conducen a unos menores ingresos estatales.

C. La medida debe ser selectiva.

D. La medida debe falsear o amenazar con fal-

sear la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

II. El carácter selectivo de la medida es lo determinante para considerar que el establecimiento de un tipo impositivo diferente aplicable a una zona geográfica concreta está comprendido en el artículo 87.1 del TCE.

III. El carácter selectivo viene determinado por la autonomía de la que goza la entidad regional o local en la adopción de las medidas tributarias de aplicación en el territorio de su competencia. La entidad regional o local debe gozar de total autonomía respecto al gobierno central del Estado miembro.

IV. La autonomía total de la que debe gozar la entidad regional o local comprende:

A. La autonomía institucional: la entidad regional o local debe tener su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central.

B. La autonomía en el procedimiento: en el procedimiento de adopción de la medida por la entidad regional o local, el gobierno central no tiene poder alguno de intervenir directamente y la entidad regional o local no ha de estar obligado a tener en cuenta el interés nacional a la hora de adoptar la medida.

C. La autonomía económica: la entidad regional o local debe soportar, en exclusiva, las consecuencias económicas de la medida adoptada; es decir, no debe mediar compensación alguna de otras entidades regionales o del gobierno central del Estado.

4. Las Normas Forales, objeto de la presente cuestión prejudicial, vienen a establecer, en los tres

Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en materia del Impuesto de Sociedades, dos medidas: la primera, es la fijación del tipo impositivo en el 32,5% y la segunda es una deducción de la cuota líquida del 10% del valor de las inversiones en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, que constituye la legislación nacional del Reino de España, establece, en su artículo 28, apartado 1, el tipo general de gravamen para los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades en el 35%. Las deducciones aparecen reguladas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley y entre ellas no aparece la deducción general del 10% por inversión en activos fijos nuevos.

5. En atención a los términos en que está planteada la cuestión prejudicial esta representación considera que, en primer lugar, ha de examinarse si las medidas adoptadas por los órganos de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen los criterios del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea para ser consideradas ayudas de estado en los términos precisados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y en concreto en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Asunto C-88/03, Portugal/Comisión.

6. El primer criterio es que la medida debe ofrecer a sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas mantiene, reiterando su criterio consolidado, (Sentencia de 6 de septiembre, Asunto C-88/03, Portugal/Comisión), que la reducción del tipo im-

sitivo en una parte del territorio respecto del tipo impositivo aplicable en el resto del territorio del Estado miembro cumple este criterio.

En el Reino de España, y de conformidad con el ordenamiento jurídico tributario vigente, los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades están sometidos, en función del lugar donde radique su domicilio social, a dos tipos impositivos: el 32.5%, si el domicilio social radica en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco (es decir, los territorios históricos que coinciden con las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya (art. 2 Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía del País Vasco) y el 35%, como tipo general de gravamen, si el domicilio social radica fuera de dicho territorio, es decir, en el resto del territorio del Reino de España. Asimismo, y atendiendo al criterio del domicilio social, los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de una deducción del 10% de las inversiones en activos fijos nuevos; mientras que, por el contrario, los sujetos pasivos no radicados en dicho territorio no gozan de dicha deducción en el Impuesto de Sociedades.

De manera que, se está ofreciendo una menor carga tributaria a los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades sujetos a la normativa aplicable en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, favoreciendo la producción de dichos sujetos pasivos al disminuir sus costes y ofreciéndoles una ventaja frente a los sujetos pasivos no sujetos a dicha normativa, los cuales no pueden disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en las Normas Forales (reducción del tipo impositivo y desgravación por inversión en activos fijos).

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras en su Sentencia de 19 de mayo

de 1999, Asunto C-6/97, República Italiana/Comisión, apartado 16, consideró que "una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de estado en el sentido del actual apartado 1 del artículo 87 del Tratado".

En este sentido, el Abogado General Sr. Saglio, en las Conclusiones presentadas en los Asuntos C- 400/97 a 402/97, Administración del Estado/Guipúzcoa, sobre la cuestión prejudicial en relación con las Normas Forales, adoptadas por tres autoridades pertenecientes a la Comunidad Autónoma del País Vasco, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, apartado 30, afirmó que, "en consecuencia, las Normas Forales... constituyen una ayuda, por cuanto tienen como resultado aliviar la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación subjetivo de las propias Normas".

En conclusión, en los Asuntos que nos ocupan, los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de unas ventajas que aligeran sus gastos por cuanto, en definitiva, las cargas tributarias que en materia de sociedades soportan son menores que las deberían soportar si se les aplicara el régimen general previsto en el resto del territorio del Reino de España.

Por ello, las Normas Forales adoptadas por las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen el primer criterio del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea para

ser consideradas ayudas de estado.

7. El segundo criterio es que la medida sea otorgada por un Estado o mediante recurso estatales.

Igualmente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas considera que este criterio se cumple cuando las medidas tributarias son adoptadas por entidades infraestatales por estimar que la expresión "ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma" se refiere a todo tipo de ayudas financiadas con recursos públicos.

De la consolidada doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se concluye que, a los efectos de la aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea, la adopción de las medidas por entidades territoriales no excluye su imputación al Estado miembro.

La Normas Forales, objeto de la cuestión prejudicial, han sido adoptadas por las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las Juntas Generales y las Diputaciones Forales se configuran, en el ordenamiento jurídico español, como corporaciones provinciales (Real Decreto-Ley 18/1977, de 4 de marzo, restauró las Juntas Generales de las provincias de Guipúzcoa y de Vizcaya<sup>1</sup>, y Real Decreto 1611/1977, de 2 de junio, por el que se regulaba la organización y funcionamiento de las Juntas Generales de Álava<sup>2</sup>).

Las Juntas Generales se definen así, como ór-  
ganos de participación de los pueblos alavés, guipuzcoano y vizcaíno, a través de sus municipios, en el gobierno de cada provincia. Por su parte, las Diputaciones Forales se pueden definir como corporaciones provinciales a quienes corresponde la representación legal de la provincia y quienes asumen la responsabilidad de su administración.

Por ello, el segundo criterio contemplado en el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea se cumple por las Normas Forales al haber sido adoptadas por entidades locales del Reino de España.

8. El tercer criterio es que la medida ha de ser selectiva y falsear o amenazar con falsear la competencia y afectar los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Como ya hemos referenciado, el carácter selectivo de la medida es determinante a la hora de calificarla o no como ayuda de estado al amparo del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea. Y así se ha planteado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la cuestión prejudicial.

Considerando que la razón del planteamiento de la cuestión prejudicial viene determinada, fundamentalmente, por los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006, dictada en el Asunto C-88/03, Portugal/Comisión, resulta obligado examinar las Normas Forales dictadas por los órganos forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a la luz de los criterios establecidos en dicha Sentencia para determinar si una medida de carácter tributario es selectiva o no.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la Sentencia dictada en el Asunto C-

<sup>1</sup>) B.O.E., de 17 de marzo de 1977

<sup>2</sup>) B.O.E., de 7 de julio de 1977

88/03 (Portugal/Comisión), siguiendo las Conclusiones del Abogado General, Sr. L. A. Geelhoed, en dicho Asunto, ha establecido que el carácter selectivo viene determinado por la autonomía de la que goza la entidad regional o local en la adopción de las medidas tributarias de aplicación en el territorio de su competencia; de manera que la entidad regional o local debe gozar de total autonomía respecto al gobierno central del Estado miembro.

Esa autonomía total comprende: la autonomía institucional, la autonomía en el procedimiento y la autonomía económica. De suerte que si falta alguno de esos tres elementos integrantes de la autonomía total, la medida adoptada por la entidad infraestatal tiene carácter selectivo y constituye una ayuda de estado de las contempladas en el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea.

En consecuencia, para determinar si las Normas Forales en materia de Impuesto de Sociedades adoptadas por las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco son selectivas y, por lo tanto, ayudas de estado a los efectos del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea resulta imprescindible examinar la autonomía de la que gozan dichas entidades infraestatales respecto del Gobierno central del Reino de España.

9. En relación con la llamada autonomía institucional, según las consideraciones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la entidad regional o local debe tener su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del Gobierno central.

Las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, con independencia de su origen histórico, se reinstauraron con la entrada en vi-

gor del Real Decreto-Ley 18/1977, de 4 de marzo, por el que se restauró las Juntas Generales de las provincias de Guipúzcoa y de Vizcaya<sup>3</sup>, y del Real Decreto 1611/1977, de 2 de junio, por el que se regulaba la organización y funcionamiento de las Juntas Generales de Álava<sup>4</sup>, dictado al amparo de la Disposición Final del Real Decreto-Ley citado.

La existencia de estas Corporaciones Provinciales para el gobierno y administración de los intereses públicos peculiares de las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya se justifica, tras la entrada en vigor de la Constitución de 1978, en la Disposición Adicional primera del Texto Constitucional.

La citada Disposición Adicional garantiza la existencia de un régimen foral, o lo que es lo mismo, la existencia de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial. Ahora bien, el contenido concreto de ese régimen foral propio viene determinado, como señala el párrafo segundo de la Disposición Adicional Primera, por el proceso de actualización que se realice en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

Dicho proceso de actualización de los derechos históricos de los territorios forales ha de realizarse, como expresamente se indica en la Disposición Adicional citada, en primer lugar en el marco de la Constitución, lo cual implica que, tras la entrada en vigor de ésta, el contenido anterior de aquéllos derechos que resulte contrario a la propia Constitución ha de entenderse derogado. En segundo lugar, ese proceso se realiza igualmente en el marco de los Estatutos de Autonomía.

<sup>3)</sup> B.O.E., de 17 de marzo de 1977

<sup>4)</sup> B.O.E., de 7 de julio de 1977

En el caso concreto de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, su Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, determina en su artículo 37 el régimen jurídico de las Instituciones de los Territorios Históricos.

En la concreta materia tributaria, es el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad del País Vasco el que establece los principios y bases que debe respetar el contenido del régimen de concierto que rige las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco.

A la vista del artículo 41 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco, se concluye que los órganos Forales (Diputaciones Forales y Juntas Generales) de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de una autonomía limitada en materia tributaria por cuanto han de someterse, en el ejercicio de las atribuciones conferidas, "a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma". De modo que la capacidad normativa de los Territorios Históricos se ejerce en el marco de la Ley y, en concreto, de la Ley del Concierto Económico, al que en todo caso están subordinadas.

La autonomía financiera reconocida a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no es incondicionada o carente de límites. Esa autonomía está condicionada y subordinada a los límites fijados en la Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; en la que si bien se reconoce el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio, se establece también la obligación de

contribuir a las cargas generales del Estado en virtud del principio de solidaridad interterritorial, consagrado en el artículo 158 de la Constitución Española, y se impone como una de las finalidades de la Ley la armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el resto del territorio del Reino de España.

De suerte que, a los efectos de la llamada autonomía total, los órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no gozan, en materia tributaria, de un estatuto independiente del Estado español por lo que no cumple uno de los tres aspectos integrantes, según el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de la autonomía total como factor determinante del carácter selectivo de las medidas tributarias adoptadas por las entidades infraestatales a los efectos de ser consideradas ayudas de estado al amparo del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea.

10. El segundo aspecto a considerar como integrante de la autonomía total de la que deben gozar las entidades infraestatales, a los efectos que estamos contemplando, es la autonomía en el procedimiento.

En el procedimiento de adopción de la medida por la entidad regional o local, el gobierno central no ha de tener poder alguno de intervenir directamente y la entidad regional o local no ha de estar obligado a tener en cuenta el interés nacional a la hora de adoptar la medida.

Tal y como se ha expuesto, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo; publicada en el Boletín Oficial del Estado correspondiente al día 24 de mayo de 2002.

Uno de los principios expresamente recogidos como norma general en materia de tributos en el Concierto Económico es el principio de colaboración. Así, el artículo 4 del Concierto Económico, aprobado por ley 12/2002, establece en su apartado primero que:

"Uno. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria".

Entre los órganos colegiados de composición paritaria Estado-Comunidad Autónoma País Vasco contemplados en el Concierto Económico, aprobado por ley 12/2002, merece especial mención la denominada Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, regulada en los artículos 63 y 64 del Concierto Económico.

El artículo 63 determina que la citada Comisión está integrada por cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

Entre la funciones que se atribuyen a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa por el artículo 64 del Concierto, en primer lugar figura la de evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación. Indicando expresamente la letra a) del

artículo 64 del Concierto que "a estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas especificado en el apartado uno del artículo 4 del presente Concierto Económico, se efectúasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellas, cualquiera de las instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar, por, escrito y de forma motivada, la convocatoria de esta Comisión, que se reunirá en el plazo máximo de quince días desde la solicitud de convocatoria, analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentará, con anterioridad, a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria".

Por lo tanto, y de conformidad con el ordenamiento jurídico español, el Gobierno central del Reino de España interviene directamente en la elaboración de las disposiciones tributarias que dicten los órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco por cuanto éstas deben comunicar al Gobierno central los proyectos que pretendan dictar y, en el supuesto de formularse observaciones por éste, existe la posibilidad de solicitar la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa con la finalidad de llegar a un acuerdo.

En conclusión, la intervención del Gobierno central en el procedimiento de elaboración de las Normas Forales en materia tributaria determina que los órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no gozan de autonomía en el procedimiento; no cumpliéndose uno de los tres elementos que integran la autonomía total a los efectos de determinar si la medida tributaria es selectiva o no.

11. La entidad infraestatal, en la adopción de la medida, no ha de tener en cuenta el interés nacional.

El artículo 2 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece los principios generales que han de observarse por los Territorios Históricos; señalando expresamente que:

"Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera".

La Constitución Española, a la hora de configurar la organización territorial del Estado, consagra, en su artículo 2, como uno de los principios básicos el de la solidaridad entre todas las Comunidades Autónomas, y en su artículo 138 impone al Estado garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2, velando

por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio.

Por lo tanto, los Territorios Históricos, en el respeto de la solidaridad en los términos previstos en la Constitución Española, han de establecer sus sistemas tributarios atendiendo al establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio.

Asimismo, la propia Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ley, recordemos, que limita y subordina las atribuciones conferidas a los Territorios Históricos, instaura la armonización fiscal como uno de los principios a los que está sometido el sistema tributario de los Territorios Históricos. En concreto, el artículo 3 de la Ley por la que se aprueba el Concierto Económico declara que los Territorios Históricos, en la elaboración de la normativa tributaria, habrán de adecuarse a la Ley General Tributaria; tendrán que mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado y respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios.

Por lo que, los Órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco sí han de tener en consideración en la adopción de medidas tributarias el interés nacional por cuanto han de respetar el principio de solidaridad entre todas las partes del territorio consagrado en la Constitución española y el principio de armonización fiscal con el Estado.

12. El último elemento integrante de la llamada autonomía total es la autonomía económica; de

modo que la entidad regional o local debe soportar, en exclusiva, las consecuencias económicas de la medida adoptada; es decir, no debe mediar compensación alguna de otras entidades regionales o del gobierno central del Estado.

El Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco establece, en su artículo 41.1, que las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se regularán por el sistema tradicional de Concierto Económico, y en el apartado 2.d) del mismo artículo, dispone que el País Vasco contribuirá al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante la aportación de un cupo global integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos.

En la determinación del cupo, se han de tener en cuenta la estimación de los ingresos públicos imputables a cada uno de los Territorios Históricos y los ingresos públicos del Estado; a cuyos efectos, y para perfeccionar dicha estimación, se establecen en la Ley del Concierto Económico una serie de ajustes y compensaciones, entre los que se encuentran los ingresos por tributos concertados.

Los ingresos públicos de cada uno de los Territorios Históricos están integrados, entre otros, por los derivados de la recaudación del Impuesto de Sociedades; impuesto que se califica en la Ley del Concierto Económico, artículo 14, como un tributo concertado de normativa autonómica para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

De tal manera que si los ingresos públicos de cada Territorio Histórico son un factor esencial en la estimación del Cupo con el que el País Vasco ha de contribuir al Estado, a menos ingresos públicos, menor será la cuantía del Cupo. De modo que si, los Territorios Históricos recaudan menos por la tributación

del Impuesto de Sociedades, menor será el importe total de sus ingresos públicos, y menor será el cupo con el que deben contribuir a las cargas del Estado.

Prueba de ello es que en la Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, y en concreto en su Anexo, donde se fija el cupo provisional base de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el año 2002, se tienen en cuenta, entre las compensaciones y ajustes a deducir, las relativas a los impuestos directos concertados.

De ello se concluye que las consecuencias económicas derivadas de las medidas tributarias, como los aquí discutidas, no son soportadas en exclusiva por los Territorios Históricos sino que tienen trascendencia en los ingresos del Estado y, por tanto, también son asumidas por éste, con lo que tampoco se cumple con uno de los elementos integrantes de la autonomía total para determinar si una medida es selectiva o no.

13. El cuarto y último requisito previsto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea es que la medida falsee o amenace falsear la competencia.

La reducción del tipo impositivo y el establecimiento de una deducción por inversión en activos fijos representan una mejora en la competitividad de las empresas, sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, sujetas al ámbito de aplicación de las Normas Forales debatidas por reducir sus costes respecto de otras empresas no sujetas a su ámbito de aplicación, ya radiquen en el resto del territorio del Reino de España ya radiquen en el territorio de otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

Las empresas, sujetas al Impuesto de Sociedades

vigente en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, se encuentran en una situación más ventajosa a la hora de comercializar u ofrecer sus productos, servicios y bienes, al mercado que el resto de las empresas, no sometidas a dicha normativa por cuanto al tener que soportar unas menores cargas fiscales están en una situación tal que les permite ofrecer sus productos en mejores condiciones de competitividad que el resto de las empresas; circunstancia que influye decisivamente en los intercambios comerciales no sólo dentro del territorio español, sino en el territorio de la Comunidad Europea.

14. Las medidas tributarias adoptadas por los órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, consistentes en la reducción del tipo impositivo y en el establecimiento de una deducción por inversión en activos fijos en el Impuesto de Sociedades, han de calificarse de selectivas y no de medidas de carácter general por lo que constituyen ayudas de estado a los efectos de la aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea.

Así ha sido reconocido por el Abogado General Sr. Geelhoed, en sus Conclusiones presentadas en el Asunto C-88/03, Portugal/Comisión, apartado 59, al mantener que "una delegación meramente formal que habilite a las autoridades regionales para adoptar medidas tributarias dentro de los límites fijados por el Gobierno central, sin un verdadero poder de decisión autónomo, ... no sería suficiente para excluir a una medida del ámbito del artículo 87 CE, apartado 1".

En este mismo sentido, el Abogado General Sr. Saggio, en los Asuntos C-400/97 a 402/97 Administración del Estado/Guipúzcoa, apartado 37 y 38, manifiesta que "el hecho que las medidas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas

de competencias exclusivas con arreglo al Derecho nacional parece... una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales..."; para señalar que "todas las medidas que implican una ventaja en términos de competencia, limitada a las empresas que inviertan en una determinada zona del Estado miembro, son imputables al Estado de que se trate y, en consecuencia, por definición, no pueden considerarse, dentro del sistema del régimen tributario del Estado, medidas de carácter general"; concluyendo que "la autonomía fiscal de los Territorios Vascos no refleja ninguna especificidad del territorio de que se trata... que exija, de rebote, un trato fiscal diferente con respecto al vigente en el resto del territorio español".

15. Analizadas las medidas tributarias, en materia de Impuesto de Sociedades de las Diputaciones Forales y Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, se constata que cumplen con los criterios previstos en el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea por haber sido adoptadas por una entidad local; por ofrecer una ventaja a sus destinatarios que, en el supuesto de aplicarse la legislación nacional, no disfrutarían; por no gozar la entidad de una autonomía suficiente en la adopción de aquéllas, por cuanto están supeditadas a la legislación estatal, por intervenir el Estado en el procedimiento de elaboración y por no asumir la entidad local, en exclusiva, las consecuencias económicas ya que los ingresos del Estado se ven afectados; y, por, en último lugar, poder falsear la competencia.

Al constituir una ayuda de estado en los términos señalados en el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea, debió haberse comunicado a la Comisión el proyecto de ayuda tal y como exige el artículo 88.3 de dicho Tratado; comunicación que,

en este caso, no ha tenido lugar, lo que constituye un incumplimiento de las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea.

#### VII.- RESPUESTA A LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

16. Por las razones expuestas en las presentes observaciones escritas, esta representación sugiere y considera que las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco habrían de responderse declarando que el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Diputaciones Forales y Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, consistentes en materia del Impuesto de Sociedades en establecer un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado Español y una deducción de la cuota que no existe en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de

ayuda de estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.

Relación de documento adjunto a las observaciones escritas, asuntos C-428/06 a C-434/06.

Acreditación de la condición de letrada de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Castilla y León de De Susana Perandones Peidró.

IGNACIO SÁEZ HIDALGO, DIRECTOR DE LOS SERVICIOS JURÍDICOS DE LA JUNTA DE CASTILLA Y LEÓN,

C E R T I F I C O: Que D<sup>a</sup>. SUSANA PERANDONES PEIDRÓ es Letrada adscrita al Servicio Jurídico de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

Y para que conste a los efectos de lo dispuesto en el art. 551.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, expido la presente en Valladolid, a 7 FEB 2007.

Observaciones Cuestión Prejudicial Planteada por el TSJPV  
**AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS**

**OBSERVACIONES ESCRITAS**

presentadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 20, párrafo segundo, del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia, por la Confederación Empresarial Vasca - Euskal Entrepresarien Konfederakuntza ("CONFEBASK"), representada por Marcos Araujo Boyd, abogado ejerciente n. 43470 del Colegio de Abogados de Madrid, como ha quedado debidamente acreditado, en lo sucesivo con domicilio a efectos de notificación en la calle Hermosilla, número 3, Madrid 28001, España, y dando su conformidad a que las notificaciones le sean dirigidas por fax al número +34-91-3992408

**EN LOS ASUNTOS PREJUDICIALES ACUMULADOS C-428/06 a C-434/06**

Unión General de Trabajadores de la Rioja y otros

(Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco - España)

que tienen por objeto seis demandas de decisión prejudicial conforme al artículo 234 CE, presentadas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco ("TSJPV") para la interpretación de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ("TJCE") de 6 de septiembre de 2006, C-88/03, República Portuguesa c. Comisión de las Comunidades Europeas, pendiente de publicación (en adelante, Sentencia Azores).

## I. ANTECEDENTES SOBRE EL PROCEDIMIENTO NACIONAL

1. Como se explica más adelante en el presente escrito, las provincias vascas de Araba o Álava, Gipuzkoa o Guipúzcoa, Bizkaia o Vizcaya y la Comunidad Autónoma de Nafarroa o Navarra, que son asimismo conocidas como los "Territorios Históricos" (TTHH), disfrutan de autonomía normativa en materia fiscal en el seno del Estado español.

2. Durante el ejercicio 2005, las respectivas Juntas Generales de los distintos TTHH vascos<sup>1</sup>, órganos legislativos supremos de cada una de las Provin-

cias, adoptaron determinadas normas<sup>2</sup> (en adelante, las "Normas Forales") que modificaban las disposiciones del impuesto sobre sociedades vigentes en cada Territorio. En particular, las normas adoptadas dieron nueva redacción a diversas deducciones y establecieron el tipo impositivo del impuesto de sociedades con carácter general al 32,5% en cada uno de los TTHH Vascos. Cabe observar que, a esa fecha, dicho tipo impositivo era, en la parte del territorio español que no disfruta de autonomía tributaria (en adelante, "territorio común"), de un 35%.

3. Las referidas Normas Forales fueron impugnadas por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, la Comunidad Autónoma de la Rioja y la Unión General de Trabajadores (UGT) ante el Tribu-

<sup>1</sup>) Los tres TTHH vascos (Araba, Gipuzkoa y Bizkaia) forman parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco, mientras que el Territorio Histórico de Nafarroa conforma la Comunidad Autónoma de Navarra (uniprovincial).

<sup>2</sup>) Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 21/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Araba, convalidado por Acuerdo de las Juntas Generales de Araba de 13 de junio de 2005; Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa y Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia.

nal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), ins- tando la nulidad de algunas medidas contempladas en dichas Normas.

4. Las impugnaciones de las Normas Forales, se basaban, esencialmente, en que al establecer el tipo impositivo a un nivel inferior al del territorio común y al incluir unas deducciones del 10 por 100 del importe de la inversión en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, las mismas suponían el otorgamiento de ayudas de Estado ilegales en el sentido del artículo 87 del Tratado de la CE.

5. Las partes demandadas -la Diputación Foral y Juntas Generales de cada Territorio Histórico Vasco, la Cámara de Comercio e Industria de Araba, las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa y Bizkaia, y la CONFEBASK- se opusie- ron a la calificación de las normas forales cuestionadas como ayudas estatales y trasladaron al tribunal nacional las dudas que dicha calificación suscitaba a la luz del Derecho comunitario, fundamentalmente por ausencia del carácter selectivo de las medidas.

6. Con carácter previo al señalamiento de fecha para la votación y fallo del procedimiento, el TSJPV requirió a las partes para que formulasen sus obser- vaciones sobre la pertinencia de remitir una demanda de cuestión prejudicial al TJCE que le ayudara a interpretar el Derecho comunitario y su aplicación a las medidas tributarias cuestionadas.<sup>3</sup> En concreto, el TSJPV preguntó si “*las medidas tributarias contenidas en [las Normas Forales] son contrarias al Trata- do por causa de ser susceptibles de calificarse*

*como Ayuda del artículo 87.1, y haberse promulga- do sin cumplimiento del deber de comunicación pre- via a la Comisión dispuesto por el artículo 88.3 y la jurisprudencia comunitaria*”.<sup>4</sup> Cabe observar que esta cuestión se planteó con anterioridad a la publi- cación de la Sentencia Azores.

7. Tras haber recibido las observaciones de las partes en los distintos procedimientos, el TSJPV decidió someter las demandas de cuestión prejudicial que fueron acumuladas por el TJCE y constituyen el objeto del presente procedimiento.

## LL. CONVENIENCIA Y OPORTUNIDAD DE LA DEMANDA DE DECISIÓN PREJUDICIAL

8. CONFEBASK considera, con carácter limi- nar, que no es necesario resolver sobre la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV, por cuanto la Sentencia Azores aporta criterios perfectamente cla- ros para que el Juez nacional pueda solucionar el conflicto que tiene planteado ante sí.

9. Recordaremos que en esta Sentencia el Tribunal de Justicia abordó la cuestión de la selectividad de me- dias de carácter general adoptadas por entidades in- fraestatales, resolviendo una cuestión hasta ese momen- to necesitada de respuesta en los siguientes términos:

“(57) (...) el marco de referencia no debe nece- sariamente coincidir con el territorio del Estado miem- bro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

<sup>3)</sup> Providencias del TSJPV de 30 de junio en el asunto C-428/06; de 14 de junio en el asunto C-429/06; de 11 de septiembre de 2006 en el asunto C-430/06; de 14 de junio en el asunto C-431/06; de 14 de junio en el asunto C-432/06; de 14 de ju- nio en el asunto C-433/06; de 14 de junio en el asunto C-434/06.

<sup>4)</sup> De forma similar se expresaba el TSJPV en los asuntos registrados con los números C428/06 a C-433/06, referidos cada uno a la Norma Foral vigente en su Territorio, todos ellos acumulados al asunto C-434/06 que trae causa del procedimiento iniciado por la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la Norma Foral 7/2005 promulgada por la Junta General de Bizkaia y cuyo texto aquí se reproduce.

(...)

(62) Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que, como la aquí controvertida, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal como se expone en el apartado 58 de la presente sentencia, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia."

10. Además de establecer los requisitos que deberían concurrir para apreciar la selectividad en los casos de fiscalidad diferenciada en el interior de un Estado miembro, el TJCE fue más allá en su sentencia, proporcionando criterios concretos para apreciar cuando la "medida ha sido adoptada por [una] entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central":

*"Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno*

*central" (apartado 67 de la Sentencia).*

*"De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida" (apartado 68 de la Sentencia. El subrayado es nuestro).*

11. Se desprende de los textos reproducidos que la Sentencia Azores no deja lugar a duda razonable respecto a los elementos que el juez nacional debe valorar para determinar si existe selectividad, y por tanto ayuda estatal en el sentido del Tratado. Debe, en efecto, examinarse (i) la concurrencia de un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central; (ii) si las normas son adoptadas sin que dicho Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido, y (iii) si las consecuencias financieras no son compensadas por ayudas o subvenciones de otras regiones o del Gobierno central. Ciertamente, la aplicación de estos criterios al caso concreto le corresponde al Juez nacional.

12. A mayor abundamiento, no se trata de una doctrina antigua respecto de cuya vigencia en la actualidad quepa duda alguna; por el contrario, se trata de una sentencia dictada solo catorce días antes de los autos que plantean la cuestión prejudicial. De hecho, las partes en los procedimientos nacionales presentaron sus observaciones sobre la oportunidad del planteamiento de la cuestión prejudicial en un momento anterior a la propia Sentencia Azores.

13. En este mismo sentido cabe observar que, según los Autos de Remisión de la cuestión prejudicial, las dudas del órgano jurisdiccional nacional se refieren principalmente al requisito de autonomía de procedimiento, en la medida que las autoridades de los TTHH pudieran estar obligadas a considerar el interés general en el momento de adoptar sus normas fiscales. Pues bien; como se explica más adelante en este escrito, precisamente en esta cuestión la Sentencia Azores corrigió el planteamiento del Abogado General Geelhoed (Conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005, Azores, C-88/03, pendiente de publicación) en un sentido que no deja lugar a la duda que recogen los Autos de Remisión. Por ello, y dado que las posibles dudas del TSJPV suscitadas por el análisis del Abogado General habrían quedado aclaradas mediante sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, la presente cuestión prejudicial habría devenido innecesaria.

14. Por todo lo anterior, y en virtud del artículo 104 apartado 3 del Reglamento del Procedimiento del TJCE, CONFEBASK entiende que procedería que este Tribunal resuelva mediante auto la presente cuestión prejudicial remitiéndose a la citada sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Azores, C-88/03, sin que sea necesario dictar sentencia en los presentes autos.

15. No obstante lo anterior, y para el caso de que el TJCE tenga a bien resolver la presente cuestión prejudicial mediante sentencia, seguidamente se facilitan los elementos de hecho y de derecho pertinentes.

### III. MARCO JURÍDICO Y FÁCTICO DE LA DEMANDA DE DECISIÓN PREJUDICIAL – AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LOS TTHH.

16. Con carácter previo a examinar las cuestio-

nes planteadas por el juez remitente, interesa de manera resumida explicar el régimen jurídico de la autonomía normativa en materia fiscal en los TTHH.

17. Como ya se ha mencionado, en el Estado español, por mandato constitucional, existen cinco poderes que disponen de potestades legislativas en materia tributaria. Se trata del Estado Central y los cuatro TTHH ya mencionados; a saber: Araba o Álava, Gipuzkoa o Guipúzcoa, Bizkaia o Vizcaya (los TTHH vascos) y la Comunidad Foral de Navarra o Navarra. Dado que las cuestiones prejudiciales se refieren únicamente a normas adoptadas por los Territorios Históricos vascos, las alegaciones que siguen se limitan a la situación de los mismos.

18. La organización política de autogobierno de cada Territorio Histórico vasco gira en torno a dos Instituciones Históricas de autogobierno: Las Juntas Generales y las Diputaciones Forales.

19. Las Juntas Generales constituyen el máximo órgano de representación y participación popular en cada Territorio Histórico vasco. Ostentan la competencia legislativa en varias materias, incluida la tributaria y la hacienda foral, cuya competencia ostenta en exclusiva. De las Juntas dependen la aprobación de los Presupuestos Generales de cada Territorio Histórico, la elección del Diputado General de los mismos y el control e impulso de la actuación de las Diputaciones Forales. La elección de sus miembros (Junteros o Apoderados) se realiza mediante sufragio universal por medio de las circunscripciones electorales que cada Territorio Histórico establece de forma soberana. En fin, se trata de asambleas con capacidad normativa de carácter representativo y elegidas por sufragio universal directo de forma análoga a cualquier otro parlamento.

20. Por su parte, las Diputaciones Forales constituyen los poderes ejecutivos de cada Territorio His-

tórico y responden de sus actuaciones ante sus respectivas Juntas Generales. Dentro de sus competencias, asumen el gobierno y administración de su Territorio Histórico respectivo. A la cabeza de cada Diputación Foral está la figura del Diputado General (como se ha dicho, elegido por las Juntas Generales, a su vez elegidas por sufragio universal) quién es el encargado de nombrar al resto de los Diputados forales que formen las Diputaciones Forales.

21. Además de las Juntas Generales y Diputaciones Forales, existen otros niveles de autogobierno conjunto de los Territorios Históricos vascos, que son el Parlamento y el Gobierno Vasco. El Parlamento Vasco es el órgano legislativo de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV), a la que pertenecen los tres TTHH vascos. El Gobierno Vasco, que constituye el órgano ejecutivo del conjunto de la CAPV, ejerce las competencias que le asignan la Constitución y el Estatuto de Autonomía del País Vasco (aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre).

22. Las competencias específicas de los Territorios Históricos (que no de la CAPV) están garantizadas por la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española de 1978 y desarrolladas en la Ley Orgánica 4/2002, complementaria de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y los TTHH. Dada la importancia de este documento, se acompaña copia del Concierto como ANEXO 1 al presente escrito.

23. El artículo 1 de la Ley del Concierto Económico establece que:

*"Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.*

*Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspec-*

*ción, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales".*

24. En el marco de este sistema, las Juntas Generales de cada uno de los TTHH tienen competencia para establecer y regular su régimen tributario, propio, genuino y específico, que no tiene por qué ser igual al vigente en el resto del Estado español. En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo español de 19 de junio de 1991 señala que:

*"no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría convertir al legislador fiscal en mero amanuense, con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple el permiso concedido en el artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de establecerlo y de regularlo, lo que es distinto del mero mantenimiento e implica desde luego innovación (establecer) o modificación (regular)".*

25. Así, los TTHH cuentan, entre otros aspectos, con la capacidad normativa para regular de forma autónoma determinados tributos -los tributos concertados de normativa autónoma-, entre los que se cuentan la práctica totalidad de los impuestos directos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 6 del Concierto Económico), Impuesto sobre Sociedades (art. 14), Impuesto sobre el Patrimonio (art. 24) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 25). Prácticamente la única excepción es el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pero aun en este caso se aplicará la normativa autónoma a los contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente (art. 21). Las instituciones competentes de los TTHH pueden regular estos tributos como consi-

deren más conveniente, sin necesidad de ajustarse o tomar como referencia la normativa común de los mismos (esto es, la de la CAPV o la del Estado central, que resulte de aplicación en los TTHH). Son los TTHH los que tienen potestad normativa para regular los elementos esenciales de los tributos concertados: hecho imponible, sujeto pasivo, base, tipo impositivo, devengo, beneficios aplicables y demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. Asimismo, las Diputaciones Forales tienen capacidad de exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los impuestos, respecto de los sujetos pasivos que cumplen con los criterios de conexión en su Territorio.

26. En cuanto al procedimiento, la aprobación de las normas forales es encomendada a las respectivas Juntas Generales de acuerdo con sus procedimientos internos.

27. Sin perjuicio de la autonomía procedural de dichas Juntas, las disposiciones en vigor contemplan mecanismos de comunicación recíproca entre las instituciones de los TTHH, la CAPV y la Administración del Estado de los proyectos normativos en materia tributaria. De acuerdo con estos sistemas, los TTHH comunican sus proyectos al Estado y éste a los Territorios en plano de estricta igualdad. Esta comunicación tiene un carácter meramente informativo, sin que la Administración del Estado pueda intervenir en el proceso de aprobación de la normativa foral. Tanto es así que, aun en el caso de que dichas normas se extralimitaran de las competencias que el Concierto Económico reconoce a los TTHH, ni la CAPV ni el gobierno central podrían impedir su aprobación y entrada en vigor, sino que, en su caso, deberían recurrirlas, una vez promulgadas, ante los tribunales de justicia. En cualquier caso, la omisión de dicha comunicación no impide la tramitación, aprobación y entrada en vigor de las normas tributarias.

28. Por lo que respecta a las consecuencias financieras de la autonomía, los presupuestos de las instituciones de autogobierno del País Vasco (Comunidad Autónoma y TTHH) se nutren de la recaudación tributaria de las Haciendas Forales, no de aportaciones del Estado central. Al contrario, son las Haciendas Forales vascas las que deben efectuar una aportación al Estado, conocida como "cupo", de conformidad con la Ley 13/2002. Dada la relevancia de esta Ley, de la misma fecha, y complementaria a aquélla por la que se aprueba el Concierto Económico, se acompaña copia como ANEXO 2.

29. Es importante destacar que el denominado "cupo" no constituye una participación del Estado en los ingresos tributarios de las Haciendas Forales, sino una aportación de éstas a los gastos del Estado en aquellos ámbitos en los que las instituciones de autogobierno vasco, la CAPV o los TTHH, no hayan asumido competencias. La proporción en que las Haciendas Forales participan en dichos gastos es independiente de su recaudación impositiva.

30. La contribución ordenada en el cupo es, en definitiva, una proporción de los gastos estatales, excluidas las partidas correspondientes a competencias asumidas por los TTHH y/o la CAPV, puesto que éstas son atendidas por las Administraciones Públicas de los TTHH o de la CAPV, según sea el caso, con sus propios presupuestos. Así pues, a estos efectos, dentro de los gastos de las Administraciones Públicas se distinguen dos bloques:

(i) *Competencias no asumidas por las instituciones de autogobierno del País Vasco*, que deben ser atendidas por el Estado, y a cuyo sostenimiento contribuye las mencionadas Haciendas Forales mediante el cupo. Se trata de una contribución a las cargas del Estado que no corresponden a competencias de los TTHH y/o la CAPV, con independen-

cia de que el gasto del Estado beneficie a estos TTHH más o menos que a otros.

La cuantía de la contribución se determina en función del nivel de gasto del Estado en materias no asumidas por las instituciones vascas y del porcentaje relativo de la economía vasca en el conjunto estatal. Ambos elementos son independientes de la recaudación de las Haciendas Forales, por lo que el hecho de que las Haciendas Forales recauden más o menos, sea en función de su normativa tributaria propia o en función de la eficacia de su gestión tributaria, no afecta al importe a satisfacer en concepto de cupo.

(ii) *Competencias asumidas por las instituciones de autogobierno vascas.* Los TTHH y la CAPV deben atender a estas materias con sus propios recursos, esto es, esencialmente, su recaudación minorada por el cupo. Una eventual reducción en la recaudación tributaria de las Haciendas Forales deberá por tanto compensarse con un incremento de la recaudación por otros conceptos tributarios o conllevará una reducción del gasto de las Diputaciones Forales o el Gobierno Vasco en estas materias de su competencia.

31. Se trata por tanto de un sistema de *riesgo unilateral*, dado que el riesgo de una eventual reducción recaudatoria derivada de una fiscalidad eventualmente inferior no disminuye en absoluto la cantidad a transferir al Estado central. Por el contrario, dicha eventual menor recaudación se asumiría íntegramente por las instituciones de autogobierno vascas.

32. Se desprende de todo lo anterior que el sistema competencial de los TTHH no constituye por tanto una mera "modificación del reparto interno de competencias en materia tributaria dentro de los territorios" o de una "delegación meramente formal que habilita a las autoridades regionales para adoptar medidas tributarias dentro de los límites fija-

*dos por el Gobierno central*" sino, como puntuiza el Abogado General "*de un verdadero poder de decisión autónomo*" (apartado 59 de las Conclusiones del Abogado General Geelhoed).

#### IV. EXAMEN DE LAS DUDAS MANIFESTADAS POR EL JUEZ REMITENTE

33. La cuestión prejudicial de interpretación planteada busca el auxilio de este Tribunal para la aplicación, por el Tribunal remitente, de la doctrina establecida en la tantas veces citada Sentencia Azores, en la que se afirmaba que:

*"(...) una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1."* (Apartado 57 de la Sentencia. Subrayado añadido).

34. La anterior afirmación es complementada con los siguientes criterios que permitirán establecer en qué circunstancias determinadas medidas de carácter general adoptadas por entidades infraestatales y de aplicación en su territorio no se consideran selectivas y, por tanto, no constituyen ayudas de Estado:

*"Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no*

deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central" (apartado 67 de la Sentencia. El subrayado es nuestro).

"De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida" (apartado 68 de la Sentencia. El subrayado es nuestro).

35. Los Autos de Remisión expresan determinadas dudas sobre la aplicación de estos criterios al caso concreto de los TTHH. Seguidamente se examinan las tres dimensiones de autonomía (institucional, de procedimiento y financiera) que recoge la sentencia del TJCE.

#### • Autonomía Institucional

36. Según la Sentencia Azores, para apreciar autonomía institucional la medida debe haber sido adoptada por "una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central".

37. Afirman a este respecto los Autos de Remisión del TSJPV de 20 de septiembre y 28 de septiembre de 2006 que "pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias [autonomía institucional] o notas caracterizadoras de la

autonomía, pues como hemos expuesto más arriba el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible".

38. De los antecedentes que recogen los Autos de Remisión y las explicaciones proporcionadas en los apartados 16 a 25 del presente escrito, se desprende que, en el caso concreto, existe un muy alto grado de autonomía institucional, caracterizada por la elección por sufragio universal de los representantes públicos de los Territorios, que rinden cuentas ante su ciudadanía del ejercicio de los poderes que el ordenamiento les confiere; un grado, ciertamente, más que "la suficiente autonomía política y fiscal" que menciona el apartado 68 de la Sentencia Azores.

39. Dada la ausencia de dudas del órgano jurisdiccional remitente, no parece necesario pronunciamiento alguno respecto a este requisito.

#### • Autonomía de Procedimiento

40. Este es el aspecto que, según se desprende de los Autos de Remisión, más dudas plantea al Tribunal remitente, que expresa en los siguientes términos:

*"En lo relativo a la autonomía de procedimiento, se le plantean a esta Sala ciertas dudas en la interpretación acerca del alcance de dicho criterio. El procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco -dejando al margen los procedimientos de armonización en el seno de la propia CAPV-, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta, según hemos visto, es con unos mecanismos, no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos,*

examinar la adecuación al Concierto entre partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a los pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes.

*Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de "tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo", lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3º y referidos a la presión fiscal global efectiva, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios (...) Se le plantea por ello la duda a esta Sala de cuál es la trascendencia de esos límites estatutarios y legales en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por dicha Sentencia de 6 de septiembre de 2.006".*

41. Se desprende de los Autos de Remisión que la duda planteada trae causa de la presencia de determinados límites en el ejercicio del poder autónomo en materia fiscal, límites que son de dos tipos:

(i) en primer lugar, en relación con el procedimiento, por cuanto existen "mecanismos no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a (...) examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de Ley entre las administraciones; y

(ii) en segundo lugar, en cuanto a los criterios que podrían limitar la autonomía tributaria, tales como la obligación de tener en cuenta el interés nacional (en el sentido de "español") al fijar el tipo impositivo, no afectación a la presión efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento o a no producir efectos discriminatorios, además de una eventual armonización fiscal con el Estado.

42. A nuestro entender, las anteriores limitaciones no deberían en modo alguno llevar a la conclusión de que no existe una autonomía de procedimiento en el sentido de la Sentencia Azores. El criterio expresado en la mencionada sentencia busca asegurar que la autonomía es real en el sentido de que el Estado miembro de que se trata carece de facultades de imponer a las autoridades del poder autónomo un determinado tratamiento fiscal, pero no impide en absoluto que haya limitaciones a la autonomía fiscal del tipo mencionado en la solicitud de remisión.

43. Es importante recordar que precisamente en este punto la Sentencia Azores consideró apropiado apartarse de las Conclusiones del Abogado General, las cuales se referían al criterio de autonomía de procedimiento en los siguientes términos:

*"la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo".* (subrayado añadido).

44. Frente a esta propuesta, la sentencia únicamente recoge la primera parte, suprimiendo lo que ha quedado subrayado, al señalar simplemente que la medida debe haber sido adoptada *"sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido"*. Dados los términos de la remisión del Tribunal a lo manifestado en el Dictamen del Abogado General, y lo literal de la manera en que recoge el resto de su propuesta, cabe poca duda sobre que la eliminación de la frase mencionada es intencionada.

45. La mencionada corrección a la propuesta del Abogado General es, sin duda, muy sensata. Es

desde luego importante asegurar que la autonomía es real y no se ve mediatisada por el Gobierno central. No obstante, sería irrazonable prohibir, so pena de calificación como ayuda de Estado, los sistemas de consultas de carácter paritario y la obligación de la autoridad infraestatal de tener en cuenta el impacto de sus decisiones en el conjunto del Estado del que forma parte.

46. Lo esencial de la cuestión está, a nuestro juicio, en la matización que de estos requisitos hace el Tribunal, cuando en el párrafo 68 de la sentencia establece que solo existe autonomía cuando el ente infranacional “*asume las consecuencias políticas y financieras de tal medida*”, independientemente de los mecanismos de nivelación o participación que se establezcan entre los entes y el Gobierno central o entre las regiones. En estas circunstancias, el principio de solidaridad con el alcance descrito en el ordenamiento jurídico español, no solamente no implica una merma de la autonomía de una entidad infranacional, sino que además es apropiado para garantizar que el ejercicio de dicha autonomía se produce con total respeto de la integración económica del Estado.

#### • Autonomía Financiera

47. Las dudas del Juez remitente en relación con la autonomía financiera son las derivadas del principio de solidaridad tratado en el apartado anterior. En efecto, en los Autos de Remisión<sup>5</sup> el TSJPV afirma que:

“en lo que respecta a la autonomía económica, hemos venido ofreciendo los elementos normativos configuradores de una situación de autonomía financiera y presupuestaria (...). La única duda, en línea

<sup>5)</sup> Apartado Cuarto b), pág. 19 de todos los Autos, excepto los correspondientes a las cuestiones prejudiciales registradas con los números C-428/06 y C-429/06 donde el párrafo trascrito se encuentra en el mismo apartado, pág. 21

con lo anterior, deriva de que, aún siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como “*sistema monetario*”, “*bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica*”, “*régimen económico de la Seguridad Social*”, “*obras públicas de interés general*”, entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponernse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional -SSTC 96/1.984, de 19 de octubre, y 96/2.002, de 25 de abril, entre otras”.

48. Como se ve, en este punto el Auto de Remisión parece entender que este requisito (el de autonomía financiera) exigiría una diferenciación económica entre el territorio autónomo en materia fiscal y el resto del Estado, hasta el punto que un posible principio de unidad de mercado podría afectar a la existencia de una verdadera autonomía.

49. Procede a este respecto aclarar que en modo alguno la Sentencia Azores exige algo como un “marco económico distinto”, realidad que ni siquiera en puridad existe entre los Estados de la Comunidad, que constituye una unidad económica y social ampliamente integrada.

50. Por el contrario, el requisito de autonomía financiera se explica en la propia Sentencia Azores como imponiendo que “*las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región*

*no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regionales o del Gobierno central”.*

51. De lo anterior se desprende que la exigencia de autonomía económica impone que la menor carga impositiva aplicable en una región determinada no debe ser financiada con una transferencia de fondos desde el gobierno central. Esto es, es la entidad infranacional la que debe asumir los riesgos políticos y económicos de sus decisiones en materia tributaria (principio que en nuestro ordenamiento se denomina “responsabilidad fiscal”), de forma que, una eventual decisión en el sentido de establecer una carga fiscal inferior por determinado concepto deberá compensarse mediante un incremento de ingresos por otros conceptos, una reducción del superávit presupuestario -si lo hubiera-, un incremento del déficit presupuestario -dentro de los límites admisibles y con la consiguiente asunción de la carga de la deuda- o una reducción de determinados gastos. Se trata de decisiones políticas que, en virtud de dicho carácter, no pueden prejuzgarse con carácter general y deberán ser adoptadas en cada caso por el correspondiente poder político, teniendo en cuenta la necesidad de mantener el equilibrio presupuestario.

52. Lo que no cabe en un sistema de responsabilidad fiscal es reducir los ingresos tributarios y pretender seguir manteniendo indefinidamente el mismo nivel de gastos e inversiones públicas sobre la base de que el defecto recaudatorio será cubierto con transferencias procedentes de otros entes públicos, como puede ser el gobierno central. En tal caso, y dado que el gobierno central sería el que en definitiva soportase el coste presupuestario, la medida le sería imputable a él, por lo que sería su ámbito territorial -el conjunto del Estado en el caso del gobierno central- el que debiera adoptarse como marco de referencia. Así, una medida aplicable sólo en

parte de su territorio tendría carácter específico. Por el contrario, cuando se dé la correspondiente responsabilidad fiscal del ente local o regional, de modo que sea su propio presupuesto el que soporte un menor ingreso fiscal, será el ámbito regional o local de dicho ente el que deba adoptarse como marco de referencia, por lo que una medida aplicable en todo su territorio tendrá carácter general y no será ayuda de Estado.

53. En el caso de los TTHH, la responsabilidad fiscal es consustancial al concierto. En efecto, como se ha explicado con anterioridad, los TTHH asumen plenamente las consecuencias de sus actuaciones en materia tributaria. En ningún caso una merma de la recaudación, sea por el motivo que fuese, implicaría una transferencia de fondos del Gobierno central a los TTHH. Ni siquiera dicha merma afectaría al monto de las transferencias o cupo de los mencionados Territorios al Gobierno Central.

54. En definitiva, a la vista de las explicaciones que la propia Sentencia Azores contiene respecto al requisito de autonomía financiera, es fácil aclarar las dudas del órgano jurisdiccional remitente.

Por todo lo expuesto,

Esta parte tiene el honor de proponer al TJCE, salvo que éste considere apropiado finalizar el procedimiento mediante Auto basado en el artículo 104, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento, que responda a las cuestiones formuladas por el órgano jurisdiccional nacional en el sentido siguiente:

*“El artículo 87.1 del Tratado CE debe interpretarse en el sentido de que la adopción de disposiciones fiscales por una autoridad como la considerada en el procedimiento de referencia no supone el otorgamiento de ayudas estatales en el sentido del Tratado”.*

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Asuntos prejudiciales acumulados c-428/06 a c-434/06.

Órgano remitente Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Parte demandante Unión General de Trabajadores de La Rioja. (Sindicato de trabajadores.)

Parte demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

Don VICTOR SUBERVIOLA GONZÁLEZ, Letrado del Ilustre Colegio de Abogados de La Rioja, colegiado nº 1345, actuando en nombre y representación de la Unión General de Trabajadores de La Rioja, en cuyo nombre actúa el Secretario General de la Unión General de Trabajadores de La Rioja, Don CARMELO CABEZON LLACH, (Representación que se acredita con copia compulsada de los poderes para pleitos y de los estatutos de la Unión General de Trabajadores de La Rioja), con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Milicias 1-bis de la ciudad de Logroño, CP 26003, La Rioja, España, número de FAX 941-255860 y E-Mail vsuberviola@larioja.ugt.org, comparece ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y como mejor proceda en derecho,

DICE:

Que en fecha 11 de octubre de 2006, fue notificado a esta parte Auto dictado por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por el cual se decretaba plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en base a los siguientes términos:

*"Plantear cuestión prejudicial al tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con sede en Luxemburgo en los términos en que siguen.- Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio de Bizkaia, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A, 37 y 39 de la normativa del Impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con el encaje en la noción de ayuda de estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comi-*

sión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.

*Por ello, la cuestión que procede someter al Tribunal de las Comunidades Europeas es la de si el artículo 87.1 del Tratado debe ser interpretado en el sentido de que las medidas tributarias expuestas, por establecer tipos impositivos o deducciones tributarias que no se contemplan en la legislación general del Estado Miembro, aplicables en el ámbito de competencia de la Comunidad Autónoma vasca y de sus Territorios Históricos, ofrecen carácter selectivo a efectos de ser conceptuadas como ayudas de estado del citado precepto, con la consecuencia de la necesaria comunicación previa del artículo 88.3".*

En fecha 29 de diciembre de 2006, le ha sido notificada a esta parte notificación de las peticiones de decisión prejudicial. Esta parte dentro del plazo de dos meses y diez días concedido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, esta parte procede a presentar las siguientes observaciones sobre la petición de decisión prejudicial. Esta parte dentro del plazo de dos meses y diez días procede a formular las siguientes,

## OBSERVACIONES

**PRIMERA.-** Es necesario hacer referencia en primer lugar a la serie de procedimientos que han dado lugar al presente procedimiento. El presente contencioso tiene su origen en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. El Fallo de dicha Sentencia establece:

"FALLAMOS

*Que debemos desestimar y desestimamos los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia interpuestos contra la sentencia, de fecha 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 3753/96, en el que se impugnaban Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa núm. 7/1996, de 4 de julio (LPV 1996, 348), de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402), y Álava núm. 24/1996, de 5 de julio (LPV 1996, 381), reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, confirmando la nulidad del artículo 26 de dichas Normas e imponiendo las costas de sus recursos a las Administraciones recurrentes.*

*Que, asimismo, debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja, contra la referida sentencia que anulamos, y, en su lugar, declaramos, además de la nulidad del artículo 26 de las Normas Forales mencionadas, la nulidad de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15,*

*artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, desestimando en el resto la pretensión principal y subsidiaria formulada en la demanda; sin que haya lugar a imponer las costas de este recurso a ninguna de las partes.*

*Publíquese este fallo en el correspondiente Boletín Oficial a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.*

*Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos".*

Ante el fallo de la presente Sentencia, se procedió a dictar las normas ahora recurridas. Concretamente la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005, en lo que respecta a las modificaciones adoptadas para la ley del Impuesto de Sociedades. Son normas que tiene su origen en la nulidad de determinados preceptos decretada por la Sentencia del Tribunal Supremo. Concretamente se declara la nulidad de los preceptos: Artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26, apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60.

Dicha norma es declarada nula de nuevo. Concretamente, se ha establecido la suspensión solicitada por las partes en lo referente al recurso planteado ante el establecimiento de nuevo del tipo del 32,5%. Ante la citada situación se dicta el DECRE-

TO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 2005. Dicha norma que es la recurrida, establece un tipo medio de gravamen del 32,6%.

Las normas iniciales del Impuesto de Sociedades, de las cuales se ha declarado la nulidad de determinados preceptos, tenían su fundamento en el particular régimen fiscal del que se benefician los Territorios Históricos del País Vasco. Este Régimen fiscal se caracteriza por permitir a los territorios citados establecer y ordenar su sistema tributario en determinados tributos concertados. La normativa aplicable a los Territorios Históricos del País Vasco, recoge que debe respetar el principio de solidaridad establecido en le artículo 3 de la Constitución Española. Así mismo, se establece la prohibición de establecer privilegios fiscales directo o indirectos (Art. 4.8) y la aprobación de normas que impliquen menoscabar la competencia empresarial (Art. 4.11). Se establece como conclusión, que no se puede establecer una presión fiscal menor a la que existe en el territorio común, (Art. 4 del Concierto). A pesar de esto, se procedió a elaborar normas que incumplían lo expuesto que dieron origen a la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004.

Las norma que ahora se recurre, procede a establecer de nuevo un tipo medio de gravamen de un 32,6%, tipo inferior al establecido en el resto del Estado español. Dicha diferencia ha sido declarada nula por la Sentencia, por lo que sigue incumpliendo lo establecido en el párrafo anterior. La Disposición impugnada, sigue concediendo beneficios fiscales a las empresas ubicadas en los Territorios Históricos Vascos, y concretamente en Vizcaya.

Los beneficios fiscales que sigue manteniendo el DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31

DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 2005, a pesar de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, son:

- Tipo de gravamen. La norma recurrida mantiene el tipo de gravamen al 32,6%, cuando a nivel general se aplica el tipo de gravamen del 35%. A pesar de tener nueva redacción, se mantiene el tipo impositivo al 32,6%, tipo existente en el artículo 29 de la norma foral reguladora del Impuesto de Sociedades de Vizcaya. El tipo impositivo anterior del 32,5% fue declarado nulo, debido a que al ser inferior beneficiaba a una parte del Estado español, mientras que al resto del Estado se le aplica un 35%. Por lo tanto, y como conclusión es necesario precisar el claro incumplimiento y la total omisión de la STS que ya declaró un tipo general de gravamen inferior al 35% como nulo. Esta nueva redacción está en el artículo único del DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 2005.

Debido a la especialidad de estas normas tributarias, las mismas solo afectan a las empresas que tributan sujetas a este régimen. Estas empresas son las ubicadas en los territorios forales. Por lo tanto este régimen tributario es de aplicación a:

- Sociedades cuyo domicilio fiscal esté en el País Vasco sea cual sea su ámbito de actuación, siempre que su volumen de operaciones no exceda de 300 millones de pesetas.
- Sociedades nacionales que operen exclusivamente en le País Vasco, superando su volumen de facturación los 300 millones de pesetas, sea cual sea el lugar donde tengan su domicilio.

- Sociedades mencionadas con domicilio en el País Vasco y que operen en ambos territorios, siempre que las operaciones que realicen en territorio común sea inferior al 75% de su actividad.

Este DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 2005 mantiene un tipo medio de gravamen que ha sido declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Por lo tanto, y como el anterior régimen de ayudas, el actual, ya que mantiene el tipo general del IS en el 32,6%, no tiene la preceptiva autorización de la Comisión de la UE. Esto será probado por esta parte.

Igualmente, sigue siendo manifiestamente inferior al 35%, tipo medio de gravamen general aplicable al resto del Estado español.

La Comisión Europea, ya notificó al Estado español una Decisión contraria a la compatibilidad de las ayudas fiscales vigentes en los territorios históricos fiscales del País Vasco. (Decisión de 10 de mayo de 1993. Dicha Decisión hacía referencia a diversas normas forales que establecían un régimen de incentivos fiscales. Dicho Régimen es igual al que se recurre en el presente caso. Se dirige a empresas sometidas a la normativa foral. Con respecto a aquel régimen, la Comisión establecía que era contrario al Tratado e imponía al Estado español el tener que, a partir el 31 de diciembre de 1993, tomar las medidas que fueran necesarias para evitar la concesión de ayudas en contra de lo establecido en la normativa comunitaria. Esto, que era de aplicación a aquel sistema retributivo, también es de aplicación al presente caso, ya que se están dando Ayudas de Estado a las empresas a través del tipo impositivo general, el cual baja al 32,6%.

De lo expuesto, se desprende que el pleito que ha dado origen a la presente cuestión prejudicial proviene de una norma dictada como consecuencia de la declaración de nulidad del tipo impositivo realizada por el Tribunal Supremo.

**SEGUNDA.-** Una vez descritos los acontecimientos que han dado origen a la presente cuestión prejudicial, es necesario precisar que la actitud o actuación del Tribunal Superior de la Comunidad Autónoma del País Vasco está fuera de toda lógica. Si analizamos los acontecimientos, este Tribunal ya dictó una Sentencia en fecha 9 de septiembre de 1999. Dicha Sentencia es parcialmente estimatoria del recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra determinados artículos de las NF Guipúzcoa 7/1996, de 4 julio, NF Vizcaya 3/1996, de 26 junio y NF Alava 24/1996, de 5 julio. En el recurso Contencioso-Administrativo núm. 3753/96 seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, se dictó sentencia, con fecha 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), cuyo fallo es del siguiente tenor literal: «Que rechazando el motivo de inadmisibilidad de falta de legitimación opuesto, estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador de los tribunales don Jaime Goyenechea Prado en representación de la «Federación de Empresarios de la Rioja» frente a normas forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa, 7/1996 de 4 de julio- (LPV 1996, 348); de Bizkaia, 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402); y Álava, 24/1996, de 5 de julio (LPV 1996, 381), reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, y subsidiariamente contra los artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60 Y 177 (SIC) -debe entenderse 117- de las mismas, y declaramos disconforme a derecho y anulamos el artículo 26 de las tres disposiciones recurridas, desestimando el recurso en lo demás, y no haciendo imposición de costas».

Como puede verse, es el propio Tribunal que ahora propone la cuestión prejudicial, el que ya declaró nulo el artículo 26 de las tres normas recurridas. Posteriormente, el Tribunal Supremo como consecuencia de los recursos de casación presentados procede a ampliar la nulidad a varios preceptos de las normas. Por lo tanto, este Tribunal tiene muy clara la interpretación en el presente caso, El intentar proponer esta salida a través de una cuestión prejudicial supone el tratar de revisar un caso por una vía que no está destinada a ello. No puede tratar de plantear dudas en la interpretación de unas normas y el derecho comunitario, cuando antes lo tenía muy claro, ya que incluso decretó la nulidad de un artículo. En el presente caso, parece que se trata de dar una salida algo más que judicial al problema del sistema tributario de los Territorios Forales Vascos. Tal y como exponemos, se dictó una primera Sentencia el 9 de septiembre de 1999. Los recursos de casación dieron origen a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. El Fallo de la misma establece:

#### **"FALLAMOS**

*Que debemos desestimar y desestimamos los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia interpuestos contra la sentencia, de fecha 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 3753/96, en el que se impugnaban Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa núm. 7/1996, de 4 de julio (LPV 1996, 348), de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402), y Álava núm. 24/1996, de 5 de julio (LPV 1996, 381), reguladoras del Im-*

*puesto sobre Sociedades, confirmando la nulidad del artículo 26 de dichas Normas e imponiendo las costas de sus recursos a las Administraciones recurrentes.*

*Que, asimismo, debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja, contra la referida sentencia que anulamos, y, en su lugar, declaramos, además de la nulidad del artículo 26 de las Normas Forales mencionadas, la nulidad de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, desestimando en el resto la pretensión principal y subsidiaria formulada en la demanda; sin que haya lugar a imponer las costas de este recurso a ninguna de las partes.*

*Publíquese este fallo en el correspondiente Boletín Oficial a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.*

*Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos."*

Según la Sentencia del Tribunal Supremo que casa la Sentencia dictada por el Tribunal Superior del País Vasco,

*"En la sentencia de instancia que se recurre pueden distinguirse dos partes. Una de ellas, en la que, con carácter general, se señala que la demanda planteaba «una cuestión de Derecho Comunitario*

Europeo» de la que se hacen derivar consecuencias de Derecho interno, consistente en la declaración de nulidad de pleno derecho de las Normas Forales combatidas al amparo del artículo 62.1.e) de la LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido ya que se habían aprobado omitiendo el trámite previsto en el artículo 93.3 del Tratado CEE (LCEur 1986, 8), de comunicación previa a la Comisión ya que reconocían beneficios fiscales para las empresas susceptibles de ser calificadas «ayudas de Estado». Pero, después de hacer referencia a la doctrina establecida al efecto por el Tribunal de Justicia (TJCE en adelante), afirma que «hasta la fecha» no constaba que el referido tema hubiera sido objeto de decisión prejudicial por parte del dicho Tribunal, y que se estaba en presencia de un conflicto de Derecho netamente interno y resoluble por el juego de los principios y normas constitucionales y de legalidad ordinaria «excediendo de los intereses legitimantes y de las facultades concretas de dicha asociación (Federación de empresarios de La Rioja) suscitar una cuestión como la de la definición de las «ayudas de Estado», que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de empresas comunitarias, y no con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales».

Y, otra parte, en la que la sentencia efectúa determinadas consideraciones particulares. El artículo 26 de las Normas Forales es entendido como una norma que establece una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir (art. 31 CE [RCL 1978, 2836]) y que es medida desproporcionada e inidónea para obtener los fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación

de personas y bienes originando unas condiciones de ventajas inasumibles, con quiebra del principio de generalidad que no puede ser aplicado a fines que no sean especialmente cualificados constitucionalmente (sic). Por el contrario, la medida prevista en el artículo 45 de las Normas Forales, consistente en deducciones por creación de empleo (600.000 pesetas en la cuota por cada persona/año de incremento de promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido, siempre que se mantuviera durante los dos años siguientes) es considerada proporcional por la carga que para el pasivo de la sociedad comporta la contratación indefinida, no pudiéndose afirmar que por la obtención de la deducción la empresa mejorase la posición competitiva. Y, en fin, el Tribunal a quo no estudia el resto de las medidas de las Normas Forales impugnadas porque todas las cuestiones se exponen de modo globalizado y ha de tenerse en cuenta lo razonado de modo general sobre la mera diferencia entre los sistemas y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario, «sin perjuicio de que en otro recurso que se resuelve simultáneamente frente a las mismas disposiciones forales, se dé respuesta desestimatoria a muchos de los preceptos que se combaten».

Ahora bien, la tesis general expuesta de la que parte la sentencia y en la que también insisten algunas de las representaciones procesales de las partes recurridas, representa una concepción del Derecho comunitario europeo que no puede ser compartida, en cuanto supone que los ciudadanos españoles no pueden alegar como fundamento de su pretensión las normas y principios del acervo europeo frente a normativas tributarias que puedan vulnerar exigencias derivadas de tal Derecho. O, dicho en otros términos, la regulación europea de las «ayudas de Estado» puede hacerse valer ante los Tribunales nacionales por cualquier ciudadano europeo, sin que resulte justificada una exclusión discriminatoria de los españoles que, según el criterio que resulta de la

sentencia que se revisa, habrían de limitar la fundamentación de su pretensión a los postulados del Derecho interno.

*La eficacia directa y primacía del Derecho Europeo, en el ámbito del ejercicio de las competencias atribuidas a las instituciones europeas y con respecto a la identidad de los Estados integrados y a sus estructuras constitucionales básicas, ha sido proclamada reiteradamente por la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal de Primera Instancia, así como por la doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia de este Alto Tribunal y dicha eficacia del Derecho Comunitario Europeo se produce en las relaciones verticales (poderes públicos/particulares) y en las relaciones horizontales (entre particulares). Esta plenitud de eficacia de la normativa europea aparece reconocida en el artículo 250 del Tratado consolidado (RCL 1999, 1205, 2084 y LCEur 1997, 3620) [anterior art. 189], de manera que resulta directamente aplicable y produce efectos inmediatos en cuanto confiere a los particulares de cualquiera de los Estados derechos e intereses que las jurisdicciones nacionales deben proteger y a éste efecto se opone la aplicación de cualquier medida legislativa incompatible con las disposiciones del Derecho europeo.*

*Incluso, aunque la inaplicación de la norma nacional incompatible permita la aplicación preferente de la norma comunitaria, un Estado miembro que mantenga en vigor una norma nacional contraria incumple la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del Tratado y de los actos de las Instituciones (art. 10 del Tratado consolidado, antiguo art. 5). O, dicho en otros términos, la primacía y el efecto directo de las disposiciones comunitarias no dispensan a los Estados miembros de la obligación de eliminar de su orden jurídico interno aquellas disposiciones que resulten incompatibles. Se trata, así, de evitar situaciones de*

*incertidumbre en cuanto a la posibilidad de que cualquier ciudadano comunitario (sin exclusión de los propios nacionales) se acoja a la normativa europea. Y, de manera más concreta, la discriminación o la existencia de elementos de «ayuda de Estado», de existir en las Normas Forales impugnadas, alcanzaría tanto a los residentes en otros Estados miembros como a los residentes en el territorio común español.*

*En consecuencia, no puede negarse interés ni, consecuentemente, legitimación a la Federación recurrente para alegar la normativa europea que también ampara a los empresarios a que representa.*

*Debe por ello acogerse el primero de los motivos de casación formulado por la representación de la Federación de Empresarios de La Rioja, y, de conformidad con lo establecido en el artículo 95.1.d) LICA (RCL 1998, 1741), han de analizarse las cuestiones suscitadas en el debate procesal, consistente en el examen y decisión sobre si las Normas Forales impugnadas en la instancia, o los preceptos de las mismas a los que se alude en la pretensión subsidiaria, resultan contrarios al Derecho europeo, a las normas constitucionales (RCL 1978, 2836) [arts. 2, 14, 31, 138, 139, 149 y 158], estatutaria (RCL 1979, 3028 y LPV 1980, 10) [art. 41] o del Concierto económico (RCL 1981, 1232 y LPV 1981, 377) [arts. 11, 12 y 13] que la parte recurrente cita, y a la jurisprudencia a la que ésta también se refiere".*

En todo momento el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco realizó una interpretación exacta de los artículos y derecho comunitario aplicable, sin plantear una posible duda a la hora de la aplicación de los criterios comunitarios. Sin embargo, ahora, en un procedimiento que se impulsa como consecuencia de la nulidad de unos artículos, se procede a plantear dudas a la hora de interpretar y

se plantea una cuestión prejudicial. Dicha cuestión debe procederse a rechazar, ya que no existen dudas en la interpretación, sino que se trata de revisar un caso, como consecuencia de una Sentencia dictada para otro territorio comunitario, que ya ha sido visto por los correspondientes órganos judiciales nacionales y en otros casos en los europeos. Si se permite esta actuación, cada vez que aparezca una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se debe proceder a reinterpretar todo de nuevo. Parece que se trata de obtener una salida para unas normas que ya han sido declaradas nulas. Esto se desprende de las actuaciones que dio origen la Sentencia de 9 de diciembre de 2004. Ante el fallo de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, se procedió a dictar las normas ahora recurridas. Concretamente la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005, en lo que respecta a las modificaciones adoptadas para la Ley del Impuesto de Sociedades. Son normas que tiene su origen en la nulidad de determinados preceptos decretada por la Sentencia del Tribunal Supremo. Concretamente se declara la nulidad de los preceptos: Artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26, apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60. Por lo tanto, proviene de un procedimiento en el cual el Tribunal que ha planteado la cuestión prejudicial ya ha realizado una interpretación. Sobre dicha interpretación nunca manifestó dudas.

Dicha norma es declarada nula de nuevo. Concretamente, se ha establecido la suspensión solicitada por las partes en lo referente al recurso planteado ante el establecimiento de nuevo del tipo del 32,5%. Ante la citada situación se dicta el DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE

2005. Dicha norma que es la recurrida, establece un tipo medio de gravamen del 32,6%.

Es más si planteamos la cuestión con cada procedimiento se ha procedido a recurrir las segundas normas dictadas en ejecución de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004. En el caso de salir favorable la presente cuestión a los Territorios Vascos, es de entender que se procederá a plantear una nueva cuestión con el nuevo tipo impositivo de 32,6%.

Otro motivo para la inadmisión de la presente cuestión prejudicial, es que el recurso nace como consecuencia de dictar una norma derivada de la ejecución de lo dispuesto en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004. La citada norma es la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005. Son normas que tiene su origen en la nulidad de determinados preceptos decretada por la Sentencia del Tribunal Supremo. Concretamente se declara la nulidad de los preceptos: Artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26, apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60. Por lo tanto, proviene de un procedimiento en el cual el Tribunal que ha planteado la cuestión prejudicial ya ha realizado una interpretación. Sobre dicha interpretación nunca manifestó dudas.

**TERCERA.-** La Sentencia que dio origen al presente procedimiento fue la del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Como consecuencia del Fallo de dicha Sentencia se dictó una nueva norma tributaria que seguía manteniendo los mismos beneficios declarados nulos por la Sentencia. La Sentencia declaró nulos los siguientes preceptos:

"a) artículo 5 de las Normas Forales (NN.FF. en adelante), sobre estimación de rentas relativa a las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades. Puede entenderse como una singularidad frente al régimen común del IS (LIS [RCL 1978, 2837], en adelante), pero no tiene la condición de medida fiscal constitutiva de «Ayuda de Estado». Se traduce sólo en una presunción de retribución por el importe que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo, que no prescinde, sin embargo, mediante la correspondiente prueba en contrario, de la referencia al valor de mercado que constituye el criterio considerado por la LIS.

b) artículo 11 NN.FF. corrección de valor: amortización. Resulta evidente la importancia de la amortización en el IS, en cuanto gasto deducible que ha de tomarse en consideración para una adecuada determinación de la base imponible, ya que de su correcta configuración jurídica depende, en buena medida la correcta valoración de los activos. En definitiva, la amortización, definida por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre [RCL 1990, 2682 y RCL 1991, 676], por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, como «la expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo», despliega consecuencias inmediatas en relación con el cálculo del rendimiento neto de la sociedad. Para el IS, se trata de determinar una partida de gasto que representa la depreciación efectiva sufrida por los bienes y derechos del inmovilizado que tienen una vida limitada, por su uso, disfrute u obsolescencia. En la normativa general se distinguen diversos métodos de amortización: lineal, según tablas; degresiva con porcentaje constante y degresiva de suma de dígitos. De esta manera, según el primero de dichos métodos, la depreciación es efectiva cuando es el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción un coeficiente que se encuentre entre el máxi-

mo de amortización y el mínimo (que se determina en función del periodo máximo de amortización) fijado para cada elemento patrimonial y sector de actividad en las tablas oficialmente aprobadas.

Pues bien, en la redacción originaria del precepto de las NN.FF., las referidas tablas de amortización y método, por aplicación de porcentaje constante, podían dar lugar a una amortización más rápida que, por su incidencia favorable en la determinación de la base imponible del impuesto, cabe considerar como medida constitutiva de ayuda fiscal necesitada de comunicación a la Comisión Europea.

c) artículo 12 NN.FF., correcciones de valor: pérdida de valor de elementos patrimoniales. La diferencia señalada por el recurrente entre el momento contemplado, del devengo del impuesto y del cierre del ejercicio, no es significativa para apreciar, en el posible margen temporal de que se trata, un beneficio suficiente para integrar una «Ayuda de Estado». Como tampoco, el supuesto excepcional de participaciones en otras empresas atendiendo al establecimiento de los requisitos exigidos para permitir la amortización por diferencia de valor.

d) artículo 13 NN.FF., provisión para riesgos y gastos. La queja queda limitada a la previsión expresa de la posibilidad de dotar de provisión en los supuestos de entidades de nueva creación, nueva actividad o reinicio de actividades; pero ni aun así puede entenderse como suficiente desviación favorable para las sociedades sujetas a la normativa especial con respecto al régimen de provisión general que resulta de la LIS para dichas entidades de nueva creación.

e) artículo 14 NN.FF., gastos no deducibles. El concepto de «Ayuda de Estado», en cuanto representa una exclusión significativa con respecto al ré-

gimen común, aparece referido exclusivamente al apartado 2.a) del artículo al señalar que serán deducibles las donaciones a «las sociedades de promoción de empresas».

f) artículo 15 NN.FF., reglas de valoración. El mecanismo de actualización de las plusvalías previsto en el apartado 11 del artículo 15, en su redacción originaria, contenía una significativa diferencia. Las NN.FF. no establecían restricción alguna a la corrección, mientras que el régimen común introduce un coeficiente de endeudamiento ajeno, en virtud del cual podía resultar que no se aplicase corrección alguna. De esta manera, aunque las previsiones normativas se orienten a evitar la erosión monetaria, puede entenderse que en este aspecto las NNFF. incorporaban un beneficio fiscal susceptible de ser considerado «Ayuda de Estado».

g) artículo 19 NN.FF., doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios. La no coincidencia con las previsiones de la LIS en orden a los requisitos necesarios, no supone un beneficio significativo sujeto al mecanismo establecido en el artículo 88 del Tratado Europeo (LCEur 1986, 8).

h) artículo 24 NN.FF., compensación de bases imponibles negativas. La ampliación en el régimen común del plazo para ser compensadas a los quince años inmediatos y sucesivos elimina la diferencia y la consideración de beneficio fiscal específico.

i) artículo 26 NN.FF., reducción de la base imponible. Empresas de nueva creación. Con independencia de que ha sido derogado, la procedencia de su anulación fue adecuadamente apreciada por el Tribunal de instancia y confirmada en anterior ocasión por esta Sala.

j) artículo 29 NN.FF., tipo de gravamen. La de-

terminación, en el apartado 1.a), del tipo general de gravamen en el 32,5%, frente al 35% del régimen común, constituía no sólo una diferencia relevante sino también causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las «Ayudas de Estado».

En cuanto a la previsión del tipo reducido aplicable a las pequeñas empresas, la diferencia relevante resulta de la definición contenida en el artículo 49, analizada más adelante.

k) artículo 34 NN.FF., deducciones para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo. La aproximación de la norma de régimen común a las NN.FF. en orden al plazo para la deducción atenúa la significación de la diferencia entre ambos sistemas.

l) artículo 37 NN.FF., deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos. En su redacción originaria, incorporaba una deducción específica en los territorios forales vascos, sujeta al cumplimiento de determinados requisitos, constitutiva de un beneficio fiscal que no tiene reflejo parangonable en el régimen común, y, por tanto, dotada de singularidad e importancia suficiente para que le sea aplicable el régimen comunitario de las «Ayudas de Estado».

m) artículo 39 y 40 NN.FF., reserva para inversiones productivas y adquisición de renta variable. Las NN.FF., en el capítulo que lleva el epígrafe «Deducciones para incentivar la financiación de las empresas», integrado por los artículos 39 y 40 contemplan medidas tributarias que no tienen réplica similar en el régimen común del impuesto, ya que la deducción por inversiones de éste constituye una técnica diferente.

Una de ellas consiste en la posibilidad de constituir una reserva especial para inversiones productivas incentivada con una deducción del 10% del importe de los resultados destinados a esta reserva. Además, la compatibilidad de esta reserva para inversiones productivas con la libertad de amortización y la amortización acelerada constituyen un conjunto de medidas que representan un sistema de autofinanciación bonificada con ventajas fiscales significativas que pueden tener efectos importantes en la localización de empresas.

La segunda medida es una deducción por adquisiciones de valores de renta variable, consistente en una deducción de un 5% del exceso de volumen medio del período respecto al volumen medio del año inmediato anterior de las inversiones realizadas en el capital de sociedades que realicen actividades empresariales. Previsión que constituye igualmente un incentivo fiscal con capacidad de incidencia en el mercado de capitales.

n) artículo 41 NN.FF., deducción para incentivar la realización de actividades de investigación y desarrollo. La aproximación e, incluso, la equiparación de los porcentajes deducibles por este concepto en el régimen común privan de trascendencia a la alegación de la parte recurrente en relación con este precepto.

ñ) artículo 42 NN.FF., deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente. La nueva regulación del régimen común, aunque establece un porcentaje diferente y la definición de los hechos determinantes es formalmente diversa, permite una interpretación que puede dar lugar a soluciones muy similares.

o) artículo 43 NN.FF., deducción por actividades de exportación. Las previsiones de las NN.FF. y del régimen común no son plenamente coincidentes,

pero la nueva regulación de este último, en cuanto a los límites para la deducción, impide considerar a los preceptos de aquéllas como un beneficio específico en sentido técnico.

p) artículo 44 NN.FF., deducción por gastos de formación profesional. Existe alguna diferencia cuantitativa con respecto al régimen común, pero atendido el gasto deducible de que se trata no alcanza la importancia necesaria para ser considerado un beneficio fiscal específico a los efectos de la normativa europea.

q) artículo 45 NN.FF., deducción por creación de empleo. La medida se traduce en una deducción que tiene una cierta correspondencia en el régimen común del impuesto, y, como señala la sentencia de instancia, puede ser considerada, en principio, como una medida proporcional por la carga que para el sujeto pasivo comporta la contratación indefinida, de manera que no puede afirmarse que, por la mera deducción de que se trata, la empresa mejore su posición competitiva. Sin embargo, se considera injustificado que, al mismo tiempo, en el apartado 2.1º, se conceda, en determinadas condiciones, «la libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición». Es de tener en cuenta que la «libertad de amortización», pese a su denominación, más que de un proceso de amortización técnica se trata de un préstamo sin interés del coste de la inversión mediante la reducción de la equivalente cuota del IS que se reembolsa durante el siguiente proceso de amortización técnica. Por tanto, la libertad de amortización, unida a la deducción por inversiones de activos fijos tiene efectos notables en relación a la neutralidad que debe existir en un mercado único, respecto de la libertad de establecimiento, de la libre competencia y de la financiación de las empresas.

r) artículos 49, 50 y 52 NN.FF., pequeñas y me-

dianas empresas. Concepto. Amortización. La diferencia de regulación entre el régimen común y el de las NN.FF. se traducía, sobre todo, en que aquél establece un régimen especial para todas las entidades subsumibles en el concepto de empresas de reducida dimensión, mientras que éstas desdoblán el régimen foral en dos: uno para las denominadas pequeñas empresas y otro para las empresas medianas. De ello resulta que la amplitud de lo que fiscalmente se entiende como pequeñas empresas según las NN.FF. resulta desmesurada, a tenor del índice de su volumen de operaciones. Distinción que sirve, también, para extender la amortización acelerada.

Así, pues, el distinto punto de partida conceptual establecido en el artículo 49 de las empresas consideradas pequeñas y medianas se traduce en unos efectos que pueden tener incidencia en las reglas de la libre competencia.

s) artículos 53 y 54 NN FF, centros de dirección, de coordinación y financieros determinantes de la imposición. La redacción originaria de estos preceptos, luego derogados o modificados, se traducía en una previsión sin correlación en el régimen común de determinadas entidades cuyo objeto era la administración, dirección, supervisión y centralización, tanto de transacciones como de servicios del grupo empresarial internacional del que forman parte, con unos fondos propios superiores a las cifras que se determinaban y con un porcentaje mínimo integrado por no residentes en territorio español, así como por un volumen de operaciones anuales superiores al que se fijaba y que se traducía en una imposición específica que, en la medida en que resultaba favorable para el sujeto pasivo constituía un beneficio fiscal que debía cumplir con las exigencias establecidas por la normativa europea para las «Ayudas de Estado».

t) artículo 59 NN.FF., sociedades y fondos de

capital riesgo. La aproximación del régimen común a las previsiones de las NN.FF. sobre el disfrute de una exención por las rentas que las sociedades obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios priva de significación a la previsión del precepto impugnado.

u) artículo 60 NN.FF., sociedades de promoción de empresas. Se trata de un régimen tributario especial destinado a una categoría de sociedades, las que tenían por objeto social exclusivo (en la redacción originaria de los preceptos) la promoción o fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital y la realización de determinadas operaciones de suscripción o adquisición de acciones, suscripción de títulos de renta fija y concesión de créditos participativos, inexistente en el régimen común del impuesto, y que, en la medida en que resultaba singularmente beneficioso, requería la observancia de los requisitos establecidos en el Derecho europeo para las «Ayudas de Estado».

v) artículo 117 NN.FF., sociedades de tenencia de valores extranjeros. La distinta delimitación del objeto social en el régimen común y en las NN.FF. constituye una diferencia no representativa de beneficio fiscal a los efectos del Derecho Comunitario europeo.

x) Pagos fraccionados. Las NN.FF. no contemplaban de manera genérica el pago fraccionado, pero sí hacen clusión al mismo en diversos artículos, por lo que la referida omisión no puede considerarse, desde la perspectiva del Derecho europeo, como «Ayuda de Estado».

Los beneficios fiscales que siguen manteniendo las nuevas normas, a pesar de haber sido anulados los mismos por la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, son:

- En primer lugar, es necesario hacer referencia a la nueva redacción que se ha dado al artículo 11 por parte de la norma recurrida. En la redacción original, el texto del artículo 11 es igual al de las demás normas de los Territorios Forales sobre la materia. Esta redacción fue declarada nula por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Esto ha ocasionado que la norma recurrida, en su apartado 1 del Impuesto de Sociedades, establezcan una nueva redacción. Los cambios que se han propuesto son los referentes al desarrollo reglamentario de determinadas reglas especiales para el cálculo de las amortizaciones, desarrollo reglamentario de coeficientes y métodos de amortización y la deducción con el límite anual máximo de la quinta parte de su importe las dotaciones que se realicen para amortización de fondos de comercio, marcas, derechos de traspaso y restantes elementos inmovilizado material. Esta parte considera que a través de esta nueva redacción se trata de evitar cumplir con la STS. Se está dejando todos los elementos del artículo 11 a desarrollo reglamentario. Se trata de mantener el mismo sistema de amortizaciones que el declarado nulo por la STS. Se oculta el mismo y se deja a un desarrollo reglamentario posterior. Esta parte considera que se debe establecer estos datos relativos al sistema de amortización y a sus reglas especiales en la Ley y no en un Reglamento. Por lo tanto, se considera que ambos apartados 1 de los dos Decretos son nulos de pleno derecho, ya que continúan en la misma situación que la existente anteriormente a la STS.
- Un tercer punto el referente a la nueva redacción dada al apartado 11 del artículo 15 de la norma de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402). En la norma recurrida, NORMA FORAL 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias para el 2005, por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347,

402), del Impuesto de Sociedades, se ha añadido un nuevo párrafo, el cual establece: "Cuando se trate de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles podrá establecerse reglamentariamente la aplicación de un coeficiente de endeudamiento ajeno sobre la cantidad resultante de la operación anterior.». Nuevamente, se trata de dejar la adecuación a la STS al desarrollo reglamentario posterior.

- Se procede a modificar el apartado 1º del artículo 22 de la Norma Foral 3/96, del Impuesto de Sociedades. En la actualidad, lo que en un principio era una prohibición, queda redactado de la siguiente forma: «1. Podrán no integrarse en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria regulada en el apartado 11 del artículo 15 de esta Norma Foral, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, afectos a explotaciones económicas. Asimismo, podrá no integrarse el 60 por 100 de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorgue una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación. Para la no integración será necesario que el importe obtenido en las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. La reinversión se entenderá materializada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice».
- Tipo de gravamen. La norma recurrida mantiene el tipo de gravamen al 32,5%, cuando a nivel

general se aplica el tipo de gravamen del 35%. A pesar de tener nueva redacción, se mantiene el tipo impositivo al 32,5%, tipo existente en el artículo 29 de la norma foral reguladora del Impuesto de Sociedades de Bizkaia. Dicho artículo fue declarado nulo por la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004. Por lo tanto, y como conclusión es necesario precisar el claro incumplimiento y la total omisión de la STS que ya declaró este tipo general de gravamen como nulo. Esta nueva redacción se encuentra recogida en el punto 4º de las disposiciones tributarias que afectan al impuesto de sociedades.

- Otro punto es la modificación de la redacción de la letra d) del apartado 4 del artículo 33 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, quedando redactada de la siguiente forma:

*«d) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una depreciación en el valor de la participación, a efectos fiscales. En este caso la recuperación del valor de la participación no se integrará en la base imponible. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando:*

*a') El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tributando a algunos de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 6 del artículo 29 de esta Norma Foral, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no haya tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de dividendos. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere la presente letra tenga carácter parcial.*

*En el supuesto previsto en la presente letra a'), cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren no integrado el 50 por 100 de las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión por aplicación de la reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción se aplicará al 50 por 100 del importe del dividendo o de la participación en beneficios y cuando hubieren no integrado el 60 por 100 de tales rentas, la deducción se aplicará al 40 por 100 del importe del dividendo o de la participación en beneficios.*

*b') El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con ocasión de su transmisión. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere la presente letra tenga carácter parcial.*

*En el supuesto previsto en la presente letra b') la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias de capital integradas en la parte especial de la base liquidable.»*

En este caso, se procede a permitir la no aplicación de lo dispuesto en la letra d) del apartado 4 del artículo 33 en determinados supuestos. En este punto, se debe recordar, que este artículo 33 no fue declarado nulo por la STS.

- Un sexto punto se refiere al artículo 37 de la norma foral reguladora del Impuesto de Sociedades. Dicho artículo fue declarado nulo por la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004. Este ha sido modificado y redactado de nuevo por la norma recurrida. La nueva redacción dada establece:

«Artículo 37.- Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos.

1. Las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de dichas inversiones.

Se entenderá que un activo fijo no es nuevo si previamente ha sido utilizado por otra persona o entidad, en el sentido de haber sido incorporado a su inmovilizado o debiese haberlo sido de conformidad con el Plan General de Contabilidad, pese a que no hubiese entrado en funcionamiento.

2. Serán acogibles a la deducción prevista en el apartado anterior las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios.

3. Lo dispuesto en el apartado 1 anterior será, asimismo, de aplicación:

a) A las inversiones realizadas en el ejercicio en aplicaciones informáticas.

b) A las cantidades invertidas en la adquisición de pabellones industriales rehabilitados para su transmisión, en la adquisición de pabellones industriales para su rehabilitación o en la rehabilitación de pabellones industriales ya integrados en el activo de la empresa.

A estos efectos, se considerarán pabellones industriales aquellos que se encuentren ubicados en una zona calificada municipalmente como industrial, independientemente de cuál sea la actividad que se desarrolle en el citado pabellón y obras de rehabilitación, las destinadas a la reconstrucción de

los pabellones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas, y siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de la adquisición, si se adquieren para rehabilitar, o del valor neto por el que estuviera contabilizado el bien si se rehabilita un pabellón que ya formara parte del activo de la empresa.

4. Las inversiones mencionadas en los apartados anteriores deberán reunir las características y cumplir los requisitos siguientes:

a) Que se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas.

b) Que los activos en que consistan tales inversiones, a excepción de los equipos informáticos, tengan establecido, al menos, un período mínimo de amortización de cinco años, calculado en los términos que se establezca reglamentariamente.

c) Que los elementos en que consistan las inversiones se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

i) Que no tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, bien porque no estén sujetos o porque, estando, estén exentos,

ii) o que se trate de inversiones en vehículos automóviles de turismo adquiridos por entidades que, aun tributando por el citado Impuesto, se dediquen con habitualidad al arrendamiento, sin posibilidad de opción de compra -«renting»-, de esos vehículos automóviles por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un período de doce meses consecutivos, excepto que los mismos sean objeto de cesión a personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 79 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de

noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y siempre que esos vehículos automóviles se afecten exclusivamente al desarrollo de las actividades de alquiler referidas.

d) Que el importe del conjunto de activos objeto de la inversión supere en cada ejercicio la cifra de 60.100 euros y que cumpla uno de los dos requisitos siguientes:

- Superar el 10 por 100 del importe de la suma de los valores contables preexistentes del activo fijo material y del activo inmaterial correspondiente a programas informáticos y a bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, deduciendo las amortizaciones, o.

- Superar el 15 por 100 del importe total del valor contable del activo fijo de la misma naturaleza, sin deducir las amortizaciones. A los efectos de determinar el valor contable, se atenderá al balance referido al último día del período impositivo inmediato anterior al del ejercicio en que se realice la inversión, sin computar el correspondiente al activo fijo objeto de la inversión que se encuentre en curso a la mencionada fecha.

Se entenderá por activo fijo de la misma naturaleza, el que se incluya o vaya a incluir en la misma cuenta, de tres dígitos, del Plan General de Contabilidad o, en su caso, de los planes sectoriales oficialmente aprobados.

A los efectos del cómputo de la cifra de 60.100 euros y del cumplimiento de los requisitos a que se refiere esta letra, se tendrán en cuenta exclusivamente los importes de las inversiones efectuadas en activos que reúnan las características y cumplan los requisitos a los que se refieren los apartados 1, 2, 3 y las letras anteriores del presente apartado de este artículo, no computándose las cantidades excluidas

en virtud de lo dispuesto en las reglas 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup> y 3<sup>a</sup> del apartado 7 del presente artículo.

5. Así mismo, podrán aplicar la deducción prevista en el apartado 1 de este artículo aquellas empresas que, habiendo cumplido los dos requisitos previstos en la letra d) del apartado 4 anterior, no superen el importe de 60.100 euros en el conjunto de los activos objeto de la inversión, siempre que formalicen al menos un contrato laboral indefinido durante el ejercicio que suponga un incremento de la plantilla media y lo mantenga durante los tres años siguientes.

6. Con carácter general las inversiones en elementos de activo fijo material previstas en este artículo, así como las previstas en el resto de esta Norma Foral, se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar, en proyectos de inversión de larga duración en los que transcurran más de doce meses entre la fecha del encargo de los bienes y la fecha de su puesta a disposición, por entender realizada la inversión a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se formalizó el contrato con el proveedor de los bienes de inversión.

Una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la inversión. El sujeto pasivo que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha del contrato, comunicarlo por escrito a la Diputación Foral, señalando el montante de la inversión contratada, el calendario previsto de entrega y pago de los bienes. Asimismo, deberá adjuntarse a la referida comunicación copia del contrato.

7. Para el disfrute de la deducción contemplada

en este artículo deberán observarse las siguientes reglas:

*1º En las adquisiciones de activos, formará parte de la base para la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, tributos indirectos y sus recargos, que no se computarán en aquella, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos. Asimismo, se deducirá, en su caso, en el 67,5 por 100 del importe de las subvenciones recibidas por la adquisición de los mismos bienes.*

*En el supuesto de que las inversiones consistan en bienes inmuebles se excluirá de la base de la deducción, en todo caso, el valor del suelo. Cuando las inversiones consistan en la rehabilitación de pabellones industriales, la base vendrá determinada por las cantidades destinadas a la rehabilitación de los mismos, así como por el importe del precio de adquisición de éstos, en el caso de adquisición para su rehabilitación, con exclusión de los conceptos señalados en los párrafos anteriores.*

*2º La base de la deducción no podrá resultar superior al precio que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes.*

*3º La aplicación de la deducción será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada.*

*4º La transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso de los bienes en que se materialice la inversión durante el plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 46 de esta Norma Foral, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones apli-*

*cadas y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produzca la desafectación.*

*Si como consecuencia de la indicada desafectación, se redujese la cuantía de las inversiones a límites inferiores a los establecidos para tener acceso al disfrute de las deducciones se perderán éstas en su integridad, originándose la obligación de ingreso antes señalada. Del mismo modo se procederá cuando no se mantuviera el empleo creado durante el plazo fijado en el apartado 5 anterior.*

*Se exceptúan de lo previsto en los párrafos anteriores los supuestos en los que, por una sola vez y en el plazo máximo de un mes, se afecte nuevamente el bien o se reponga éste por otro de similar importe y características».*

Con respecto a este artículo, se le ha dado una nueva redacción en dos aspectos. En el punto 4ºB, se ha cambiado pasando a establecer con posterioridad unas tablas de amortización tal y como se establece en el artículo 11. Esto provoca que todo se deje a un posterior desarrollo reglamentario. Un último punto modificado es el nº 1 del presente artículo, en el cual el porcentaje pasa de un 15% a un 10%.

- Otro aspecto es la nueva redacción al Capítulo III del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

- Otro punto es la nueva redacción dada al artículo 39 de la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005. Se modifica por ser declarado nulo por el TS en la Sentencia mencionada. La nueva redacción establece:

«Artículo 39.-Reserva para Inversiones Productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.

1. Los sujetos pasivos sometidos al tipo general del Impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrán deducir de la cuota líquida el 10 por 100 de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una Reserva especial denominada Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético, que deberá cumplir las siguientes condiciones:

1º El importe destinado a la Reserva deberá ser materializado, en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dota la Reserva, en la inversión en activos fijos materiales nuevos, excluidos los terrenos y los elementos que tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Los activos deberán afectarse al desarrollo de la explotación económica de la entidad manteniéndose en funcionamiento en la misma durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil si ésta fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

A estos efectos, las inversiones se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero anterior, cuando el plazo transcurrido entre el encargo en firme de los bienes y su recepción efectiva por la entidad sea superior a dos años, los pagos realizados a cuenta de los bienes podrán considerarse como materialización de la citada Reserva, en los períodos impositivos en los que se realicen.

Transcurrido el plazo de dos años a que se refiere el párrafo primero anterior sin que se haya producido la materialización de la reserva, la parte de deducción practicada correspondiente a la reserva no materializada deberá sumarse, con los intereses de demora, a la cuota resultante de la declaración liquidación correspondiente al ejercicio en que venga el citado plazo.

2º Las dotaciones a la Reserva para Inversiones Productivas habrán de figurar en el pasivo del balance con absoluta separación y título apropiado, debiendo efectuarse las citadas dotaciones con cargo a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio en el momento de su distribución.

3º Los recursos propios de la entidad deberán incrementarse en la cuantía de la dotación de la Reserva respecto de los recursos propios del ejercicio anterior, cuantía que deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a su total materialización, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables.

2. La Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético será indisponible en tanto que los bienes en que se materialice deban permanecer afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, de conformidad con lo dispuesto en la condición 1º del apartado 1 anterior.

3. En el caso de liquidación de la sociedad, la parte de deducción practicada correspondiente a la Reserva no aplicada o no materializada y sus correspondientes intereses de demora deberán sumarse a la cuota resultante de la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio de liquidación.

Igualmente se procederá en los casos de fusión,

*escisión, aportación de activos, canje de valores y cesión global del activo y del pasivo, salvo si la Reserva y su correspondiente materialización e inversión se conservasen en la entidad continuadora de los negocios en los mismos términos en que venían figurando en la predecesora.*

*4. La materialización de la Reserva afines distintos de los que esta Norma Foral autoriza, o el incumplimiento del plazo o de las condiciones de materialización especificados en el apartado 1 anterior, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por la deducción practicada y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración- liquidación correspondiente al ejercicio en el que se produzca cualquiera de las citadas circunstancias.*

*5. Las inversiones en las que se materialice dicha Reserva no podrán gozar de ningún otro beneficio tributario relacionado con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada».*

El artículo ha pasado a tener 5 puntos, con la eliminación de determinados párrafos, los cuales expresaban ciertos porcentajes. A juicio de esta parte, se trata de nuevo de evitar que se controle los datos necesarios.

Una vez expuestas los anteriores argumentos, esta parte considera que los preceptos que se han dictado como consecuencia de la Sentencia de 9 de diciembre de 2.004, deben de seguir teniendo la consideración de ayudas de Estado. La Norma Foral impugnada, vulnera de forma clara los artículos 88.3 y 87 del Tratado de la Unión Europea. Esta infracción se produce por haber incumplido lo establecido en el artículo 88.3 y por no haber atendido a las obligaciones y prohibiciones impuestas

por la Comisión el 10 de mayo de 1993. (Esta Decisión dota de eficacia directa al artículo 87, antiguo artículo 92 del Tratado).

La Norma Foral 7/2005, y concretamente, la modificación del artículo 29, que mantiene en tipo de gravamen en un 32,5%, están estableciendo una serie de privilegios que lesionan también preceptos constitucionales. Vulnera el principio de solidaridad de igualdad y de unidad de mercado, lo que afecta a los artículos 2, 138 y 156 de la Constitución Española. Igualmente, el mantener el tipo medio de gravamen va en contra de la propia norma que contempla en Concierto Económico para el País Vasco. (Ley 12/1981).

En primer lugar nos centraremos en como el apartado 4º de la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, mantiene el mismo tipo de gravamen en la nueva redacción del artículo 29 de la norma foral 3/1996 del Impuesto de Sociedades en Bizkaia. A pesar de decretar la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004 la nulidad de la letra a del apartado 1 del artículo 29, que establecía como tipo medio de gravamen el 32,5, las administración demanda, vuelve a establecer el mismo tipo medio de gravamen. Por lo tanto, sigue constituyendo una ayuda a los efectos de la legislación comunitaria.

Para poder aplicar los artículo 87 y 88.3 del Tratado, hace falta que se consideren los beneficios forales como ayudas públicas prohibidas por dichos preceptos. El artículo mencionado entra dentro de esta categoría. Esto, a parte de considerarse así por las Decisión de la Comisión Europea mencionada anteriormente lo es por las siguientes razones.

- El artículo 87 se aplica dentro de las medidas tomadas por las Comunidades Autónomas. El artículo 87 engloba, a parte de los estados miembros,

cualquier ente público. El término Estado del artículo 87, 1, incluye a cualquier ente público, con independencia de su ámbito de actuación. Se prohíbe las ayudas concedidas tanto por Estados como por entes regionales o locales. (TJCE de 11 de julio de 1984 y de 14 de octubre de 1987).

- Otro punto es la noción de ayuda. En este punto es necesario remitirse a la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993. La misma considera que las normas forales, a pesar de ser ayudas fiscales entran dentro del ámbito del artículo 87 del Tratado. La noción de ayuda del TJCE es muy amplia y flexible, y en la misma se valoran sus efectos, dejando a un lado las cuestiones de ámbito formal. El TJCE, ha establecido que el artículo 92 (QUE CORRESPONDE A SU NUEVA NUMERACIÓN CON EL 87) tiene el fin de prevenir "los intercambios entre estados miembros queden afectados por ventajas consentidas por las autoridades públicas, que, de diversas formas, falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo ciertas empresas o producciones". (STCE de 2 de julio de 1974. Asunto 173/73 Italia/Comisión). Lo decisivo de la ayuda es que suponga una ventaja económica para las empresas que las reciben, . El tener un tipo de gravamen más bajo que el general es una clara ayuda para obtener una serie de ventajas para las empresas en el ámbito del País Vasco.

Según el informe de la Comisión Europea de Política de la competencia, en su página 401 establece que las ayudas pueden ser de carácter legislativo, reglamentario y prácticas administrativas. Por lo tanto, no son solo subvenciones o adelantos. También entran los préstamos de mercado, beneficios fiscales, exoneración de cargas sociales o tomas de participación pública.

- La ayuda que supone el tipo de gravamen cumple el requisito de especificidad. La Comisión

establece la no prohibición de "las medidas generales tendentes al desarrollo del conjunto de la actividad económica" (XIV Informe sobre Política de Competencia de la Comisión Europea). Por lo tanto, el artículo 92 del Tratado, prohíbe por el contrario "aquellas medidas específicas cuyos beneficiarios son identificables y obtienen una mejora competitiva" (XIV Informe sobre Política de Competencia de la Comisión Europea). Por lo tanto se prohíben ayudas concedidas a un determinado sector de la economía y no a otros, las concedidas a empresas situadas en un territorio en relación con otros territorios y aquellas que aún siendo generales suponen en su aplicación una discriminación.

Las normas que se están recurriendo, en este caso, la nueva redacción del artículo 29 cumplen con la característica de la discriminación. Las normas ahora recurridas, no tienen aplicación en todo el territorio nacional. Solo las empresas que operan en ese territorio se benefician de las mismas. Tiene un ámbito de aplicación limitado que viene definido en la Ley 27/90, de 26 de diciembre. Pueden beneficiarse las empresas que tributen en exclusiva en la Hacienda Foral Vasca y las que tributando a una y otra Hacienda tengan su domicilio en territorio foral. El ámbito de aplicación del tipo de gravamen es discriminatorio, según lo establecido como ayuda en el artículo 92 del Tratado.

- Lo decisivo para considerar una medida como ayuda es si la empresa que se beneficia obtiene gracias a la misma una ventaja. Los incentivos afectan a un impuesto especialmente gravoso. La modificación del tipo de gravamen supone una importante bonificación y ventaja para las empresas a las que se les aplica el mismo. Las medidas contempladas por los Decretos recurridos suponen una acción económica a favor de las empresas, las cuales sin recibir contrapartida, tiene una ventaja fiscal. El precio que le cuesta a la Hacienda Foral vasca se puede cuantifi-

car exactamente. Se produce una reducción de ingresos públicos para favorecer al sector privado.

- El tipo de gravamen, que se vuelve a establecer en estos Decretos, falsea la competencia entre empresas. Los competidores de tales empresas no disfrutan de las ayudas. Esto afecta a los intercambios intra-comunitarios, los cuales entran dentro del ámbito del artículo 92 del Tratado. El tipo de gravamen pertenece a un tipo de ayudas que ya han sido estudiadas por la Comisión Europea. El tipo de gravamen al 32,5% es una ayuda de ámbito regional destinado a un número indeterminado de personas. La Comisión ha establecido sobre estas ayudas las siguientes conclusiones:

1. Aunque no se pueda determinar el número de destinatarios, es suficientes para declararlas incompatibles la experiencia según la cual al menos alguna de las empresas que se acogerían a esas ayudas puede participar en el comercio intra-comunitario.

2. Las ayudas que se conceden para beneficiar la instalación en determinadas zonas, como la reducción del tipo de gravamen, favorecen la producción nacional a expensas de las importaciones de otros países comunitarios.

3. Las ayudas mencionadas influyen en las decisiones de las empresas a la hora de determinar su emplazamiento. Esta decisión ya no solo se ve tomada por temas de mercado. Esto afecta a los intercambios intra-comunitarios.

Por lo tanto, el tipo de gravamen del cual se solicita su nulidad, es más beneficioso, como ayuda que las contempladas en la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993, sobre las ayudas fiscales del País Vasco. Por ello, y como consecuencia de esto, los criterios deben ser los mismos. Estos cri-

terios de la Comisión Europea, deben ser los aplicados por esta Sala, ya que el mantener el mismo tipo de gravamen declarado nulo, afecta a los intercambios intra-comunitarios.

- Igualmente, y con respecto a la Norma Foral en general, está aplicándose sin que la Comisión Europea se haya pronunciado sobre su compatibilidad con el Tratado. Del punto anterior se desprende que los contenidos de los Decretos impugnados son ayudas a efectos del artículo 87 (92 en su numeración original) del Tratado. La norma comunitaria reclama que las ayudas sean revisadas por una institución europea. Por lo tanto, no procede su aplicación hasta que las mismas hayan sido revisadas por la Institución Europea competente. El artículo 88 del Tratado (Antiguo 93) establece:

*"La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si se considerase que un Proyecto no es compatible con el Mercado Común con arreglo a lo establecido en el artículo 92, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el artículo anterior. El Estado miembro no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído Decisión definitiva".*

La obligación expresada en el anterior artículo, opera también en el caso de que el Estado o sus entidades territoriales omitan la obligación de comunicar los Proyectos de Ayudas. La Jurisprudencia del TJCE, ha admitido la interpretación expuesta por esta parte. Del mismo modo ha reconocido las consecuencias del incumplimiento del tal prohibición y la capacidad de los tribunales internos para decretar la nulidad de las disposiciones que la contradigan.

En este punto, es necesario hacer referencia a la Sentencia del TJCE de fecha 21 de noviembre de

1991. (Autos C-354, recurso 1991-9, págs 5.505 y siguientes). Dicha Sentencia dispone:

*Los órganos judiciales de cada Estado Miembro son competentes "Para interpretar y aplicar el concepto de ayuda, al que se refiere el artículo 92, a efectos de determinar si una medida estatal adoptada sin observar el procedimiento de control previo previsto en el apartado 3 del artículo 93, debe o no someterse a dicho procedimiento".*

Por lo tanto incumplir la prohibición del artículo 93.3, tiene la consecuencia de nulidad para las normas que han incumplido. Las Jurisdicciones nacionales competentes deben garantizar el derecho a los nacionales de los Estados Miembros, el poder alegar los incumplimientos, tanto en lo referente a la validez de los actos que ejecuten las medidas de ayuda como lo que afecta a la evolución de las ayudas concedidas en contra de esta disposición. La nulidad de las normas que van en contra de los artículos mencionados en de plano derecho y directa. En las conclusiones de la Sentencia del TJCE de fecha 21 de noviembre de 1991 puede leerse:

*"En el supuesto de incumplimiento de la prohibición contenida en la última fase del apartado 3º del artículo 93, tanto si dicho incumplimiento consiste en conceder una nueva ayuda sin haberla notificado como si consiste en que una ayuda notificada se ejecuta con anterioridad a su aprobación por la Comisión, los órganos jurisdiccionales deberán, a instancia de cualquier parte interesada, dar efectivo cumplimiento a la referida prohibición, lo cual significa que deberán declarar la ilegalidad de cualesquiera medidas adoptadas con infracción de la última frase del apartado 3 del artículo 93 y acordar lo necesario para garantizar la efectividad de la prohibición contenida en dicha disposición".*

Como conclusión necesario concretar la nulidad

de la Norma Foral recurrida en cuanto a las disposiciones que afectan al Impuesto de Sociedades, ya que contiene ayudas. Estas ayudas se han aprobado y hechas efectivas sin haberse notificado previamente a la Comisión Europea. Como consecuencia, la Comisión no ha podido declarar sobre la legalidad de las mismas. Con la ausencia de tal comunicación, se está vulnerando lo dispuesto en el artículo 88.3 del Tratado. El procedimiento de elaboración de una ayuda, tanto, el legislativo, como el administrativo, no se completa hasta que se alcance, con resultado positivo el control de la Comisión Europea. Dicho control es una condición de eficacia de las normas de las ayudas.

La Norma Foral que ha sido recurrida es un claro ejemplo de incompatibilidad tal y como la describe el artículo 87 del Tratado. La Jurisprudencia del TJCE admite que la competencia para comprobar si las ayudas son compatibles con el artículo 87 del Tratado, es de la Comisión Europea. Por lo tanto, parece que el artículo 87 no puede tener eficacia directa. Pero realmente no es así. Puede tener efecto directo si previamente ha sido concertado, mediante actos de carácter general (Artículo 94 del Tratado) o mediante decisiones de la Comisión en casos particulares (Artículo 88.2 del Tratado). Esto tiene fundamento en la Sentencia del TJCE Stienike & Weiling de 22 de marzo de 1977. La segunda excepción es de aplicación al presente recurso. La comisión Europea ha Juzgado los incentivos fiscales de los Territorios Vascos. En su Decisión de 10 de mayo de 1993, estableció la incompatibilidad de las mismas. Es cierto que las normas a las que se refiere la Decisión mencionada en el presente recurso, no son las mismas a las que ahora nos estamos refiriendo. Pero si son iguales a aquellas, ya que son incentivos fiscales que afectan a la inversión empresarial aplicables al Impuesto de Sociedades.

La Decisión estableció por otra parte una serie

de medidas encaminadas a tratar de evitar este tipo de prácticas en lo sucesivo. Se puede ver que no ha servido de mucho. La propia Decisión estableció la prohibición de conceder nuevas ayudas en la medida que no se hubiesen suprimido en su totalidad los problemas causados por las que se trataban en la propia Decisión. Por lo tanto, de lo expuesto, se debe proceder a declarar, por parte de esta Sala, la nulidad total de los Decretos por no haber cumplido los trámites comunitarios preceptivos o subsidiariamente de la nueva redacción del precepto 29, que vuelve a establecer como tipo medio de gravamen el 32,5%, tipo declarado nulo por la STS de 9 de diciembre de 2004.

**CUARTA.-** Un punto que es necesario tratar es la Sentencia dictada en el caso de las islas Azores. La Sentencia establece:

#### Sentencia

1 Mediante su recurso, la República Portuguesa solicita la anulación de la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (DO L 150, p. 52; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).

#### Marco jurídico

##### Normativa comunitaria

2 El artículo 87 CE, apartado 1, dispone:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales,

bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

3 La Comunicación de la Comisión, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, p. 3; en lo sucesivo, «Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa»), persigue el objetivo, expuesto en su punto 2, de proporcionar aclaraciones acerca de la calificación de ayuda, a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1, de las medidas fiscales.

4 El artículo 87 CE, apartado 3, prevé que pueden considerarse compatibles con el mercado común:

«a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;

(...)

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

(...)».

5 El artículo 299 CE, apartado 2, estipula que las disposiciones del Tratado se aplican a los Departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias. No obstante, teniendo en cuenta que su situación estructural social y económica se ve agravada por ciertos factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su

desarrollo, el legislador comunitario puede adoptar medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del Tratado en dichas regiones.

6 Conforme al punto 4.15 de las Directrices de la Comisión sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, p. 9), en su versión modificada el 9 de septiembre de 2000 (DO C 258, p. 5) (en lo sucesivo, «Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional»), quedan prohibidas las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento).

7 Sin embargo, en virtud del punto 4.16.2 de las mencionadas Directrices, en las regiones ultraperiféricas acogidas a la excepción del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pueden autorizarse ayudas que no sean a la vez decrecientes y limitadas en el tiempo, en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudican gravemente al desarrollo de estas regiones. Se precisa además que corresponde al Estado miembro medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo que existe con los factores citados. Por otro lado, las ayudas consideradas deben justificarse en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza; su nivel ha de ser proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

#### Normativa nacional

8 La Constitución de la República Portuguesa, de 2 de abril de 1976, establece que «los archipiélagos de las Azores y de Madeira tienen el estatuto de Regiones Autónomas con su propio régimen polí-

tico-administrativo y sus propios órganos de gobierno». A este respecto, incluye disposiciones que regulan las facultades, atribuciones y competencias de dichas regiones y de sus órganos políticos y administrativos.

9 De tales disposiciones resulta que las Regiones Autónomas disponen de sus propios ingresos fiscales y cuentan con una participación en los ingresos fiscales del Estado, determinada conforme al principio de la solidaridad nacional efectiva. Asimismo, se reconoce la competencia exclusiva de las asambleas legislativas de estas regiones para ejercer, en las condiciones establecidas por una ley marco aprobada por la Asamblea de la República, su propia competencia en material fiscal y para adaptar los tributos estatales a las particularidades regionales.

10 Por Ley nº 13/98, de 24 de febrero de 1998, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas (Diario da República I, serie A, nº 46, de 24 de febrero de 1998, p. 746; en lo sucesivo, «Ley nº 13/98»), el Estado portugués definió de forma precisa las condiciones de dicha autonomía financiera. Esta Ley enuncia los principios y los objetivos de la autonomía financiera regional, prevé la coordinación de las finanzas de las Regiones Autónomas con las finanzas del Estado y establece el principio de la solidaridad nacional y la obligación de cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas.

11 En lo que atañe a la cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas, el artículo 5, apartados 1 a 3, de la Ley nº 13/98 dispone, en particular.

«1. En cumplimiento del deber constitucional y estatutario de solidaridad, el Estado, teniendo en cuenta sus disponibilidades presupuestarias y la ne-

cesidad de dispensar el mismo trato a todas las zonas del territorio nacional, participará con las autoridades de las Regiones Autónomas en el desarrollo económico, la corrección de desigualdades derivadas de la insularidad y la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea.

2. La solidaridad nacional se traduce en particular, en el ámbito financiero, en las transferencias presupuestarias previstas en la presente Ley; debe adecuarse en todo momento al nivel de desarrollo de las Regiones Autónomas y atender principalmente al objetivo de crear las condiciones necesarias para la obtención de una mejor cobertura financiera a través de ingresos propios.

3. La solidaridad nacional tiene por objeto garantizar el principio fundamental de la igualdad de trato de todos los ciudadanos portugueses y la posibilidad de que accedan a las políticas sociales definidas a nivel nacional, así como facilitar la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión [...]; se traduce en particular en las transferencias presupuestarias aprobadas conforme a lo dispuesto en la presente Ley».

12 Tal como se expone en el punto 7 de la Decisión impugnada, la Ley nº 13/98 prevé que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas y el impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyen ingresos de las Regiones Autónomas, en las condiciones que ella misma establece. En virtud del artículo 37 de dicha Ley, las asambleas legislativas de las Regiones Autónomas están autorizadas, en particular, a disminuir los tipos del impuesto sobre la renta allí aplicados, hasta un máximo del 30 % de los tipos previstos por la legislación nacional.

Régimen particular de la Región Autónoma de las Azores

13 Mediante el Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, en su versión modificada por el Decreto Legislativo Regional nº 33/99/A, de 30 de diciembre de 1999 (en lo sucesivo, «Decreto nº 2/99/A»), el órgano legislativo de la región de las Azores aprobó las modalidades de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, en aplicación de las competencias que le han sido atribuidas a este respecto. Este Decreto Legislativo está en vigor desde el 1 de enero de 1999 e incluye, en particular, disposiciones relativas a la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta.

14 Las reducciones de los tipos son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas). Según las autoridades portuguesas, tienen como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica. Para ello, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la región de las Azores se benefician de reducciones de los tipos impositivos que pueden llegar hasta el 20% para el primero de estos impuestos (15% en 1999) y el 30% para el segundo. El coste presupuestario de esta medida calculado por las autoridades portuguesas, sobre la base de la pérdida de ingresos fiscales resultante, se eleva a unos 26,25 millones de euros anuales.

#### Decisión impugnada

15 Por carta de 5 de enero de 2000 las autoridades portuguesas notificaron a la Comisión de las Comunidades Europeas un régimen por el que se adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores. Este régimen se consignó en el registro de ayudas no notifi-

cadas, puesto que había sido comunicado tardíamente en respuesta a la petición de información dirigida por los servicios de la Comisión el 7 de diciembre de 1999 a raíz de la publicación de ciertos artículos de prensa, y había entrado en vigor antes de su autorización por dicha institución.

16 Tras examinar la información comunicada por las autoridades portuguesas, la Comisión decidió incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, en relación con la parte del régimen relativa a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta. En el marco de este procedimiento, el Gobierno regional de las islas Áland (Finlandia) presentó observaciones a la Comisión en apoyo de la posición de las autoridades portuguesas.

17 Al término del procedimiento, la Comisión adoptó la Decisión impugnada.

18 En el punto 23 de dicha Decisión, remitiéndose a la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa, la Comisión recuerda los criterios para la definición de una ayuda de Estado en la acepción del artículo 87 CE, apartado 1. La medida en cuestión debe proporcionar a sus beneficiarios una ventaja que aligerre las cargas que normalmente gravan su presupuesto. Dicha ventaja debe ser concedida por el Estado o a través de recursos públicos, independientemente de su forma. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Por último, debe ser específica o selectiva, en el sentido de que favorezca a ciertas empresas o producciones.

19 En el punto 24 de la Decisión impugnada la Comisión concluye que todos estos criterios se cumplen en lo que atañe a las reducciones de los tipos de los impuestos sobre la renta de que aquí se trata.

En relación con los tres primeros criterios, señala que:

«- [...] [en] la medida en que las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión se aplican a empresas, proporcionan una ventaja que aligera las cargas que normalmente gravan su presupuesto.

- la concesión de una reducción del impuesto supone una pérdida de ingresos fiscales que [...] «equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales». En la medida en que este principio es aplicable también en el caso de las ayudas atribuidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros [...], las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión son concedidas mediante recursos estatales, o sea recursos que en el sistema de finanzas públicas portuguesas son asignados a la Región autónoma de las Azores,

- el criterio de que la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros se vean afectados presupone que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su modo de financiación. De acuerdo con una jurisprudencia constante, esta condición de que los intercambios comerciales se vean afectados se cumple [cuando] las empresas beneficiarias ejercen una actividad económica que es objeto de intercambio entre los Estados miembros [...]. Teniendo en cuenta [el alcance] de su ámbito de aplicación sectorial y en la medida en [que] por lo menos una parte de las empresas en cuestión ejercerá una actividad que sea objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, éste es el caso de la reducciones del impuesto en cuestión».

20 En lo que atañe al criterio de selectividad, la Comisión cita el punto 17 de su Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad

dad directa. Se precisa en este punto que la práctica decisoria de la Comisión pone de manifiesto que «las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo [87 CE]», que «califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región». La Comisión estima que, para las empresas establecidas en una determinada región de Portugal, las reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen una ventaja, de la que no pueden disfrutar las empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras regiones de Portugal. Según el punto 24 de la Decisión impugnada, favorecen, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas.

21 La Comisión basa esta conclusión en el razonamiento desarrollado en los puntos 26, 27, 31 y 33 de la Decisión impugnada, que se expone a continuación.

22 En primer lugar, puesto que el elemento de selectividad en el concepto de ayuda se basa en una comparación entre dos grupos de empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia (aquellas que son beneficiarias de la ventaja y las que no lo son), sólo puede ser establecido en relación con una tributación que se considere normal. A juicio de la Comisión, «resulta simultáneamente de la economía del Tratado, que contempla las ayudas concedidas por el Estado o a través de recursos del Estado y del papel fundamental que desempeñan en la definición del entorno político y económico en que las empresas operan las autoridades centrales de los Estados miembros, gracias a las medidas que adoptan, a los servicios que prestan y, eventualmente, a las transferencias financieras que realizan,

que el marco en el que se debe proceder a tal comparación es el espacio económico del Estado miembro. [...] La práctica constante de la Comisión [...] consiste [...] en clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado miembro».

23 En segundo lugar, la tesis de las autoridades portuguesas de que los beneficios con un alcance territorial limitado son medidas generales en la región en cuestión por el simple hecho de no haber sido establecidos por la autoridad central, sino por la autoridad regional, y de aplicarse en todo el territorio sujeto a la competencia de la región no es compatible con el concepto de ayuda, que engloba todas las intervenciones que aligeren las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una o de varias empresas, independientemente de su finalidad, de su justificación, de su objetivo y del estatuto de la autoridad pública que las instituye o cuyo presupuesto soporta la carga. «Una distinción basada únicamente en la entidad que decide la medida suprimiría cualquier efecto útil del artículo 87 [CE], que pretende incluir las medidas en cuestión exclusivamente en función de sus efectos sobre la competencia y sobre los intercambios comunitarios [...].»

24 La Comisión añade que «la presente Decisión no se pronuncia sobre un mecanismo que permita al conjunto de las colectividades locales de determinado rango (regiones, municipios u otras) instituir y cobrar impuestos locales sin ninguna relación con el sistema tributario nacional. Por el contrario, en el caso que nos ocupa se trata de una reducción aplicable únicamente en las Azores del tipo de impuesto fijado por la legislación nacional y aplicable en la parte continental de Portugal. En estas circunstancias, es evidente que las medidas adoptadas por las autoridades regionales constituyen una excepción al sistema tributario nacional».

25 En tercer lugar, las reducciones de los tipos impositivos mencionadas no se justifican por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal portugués. La Comisión estima, en particular, que, «en la medida en que estas reducciones no resultan de la aplicación de principios como la proporcionalidad o la progresión fiscal, favoreciendo, por el contrario, a empresas localizadas en una región específicamente independientemente de su situación financiera, los objetivos de desarrollo regional que les son atribuidos no pueden ser considerados como inherentes al sistema tributario portugués».

26 Tras haber calificado, en el punto 34 de la Decisión impugnada, las medidas de que se trata de ayudas de Estado, la Comisión precisó, en el punto 35 de la misma Decisión, que estas ayudas, en la medida en que tengan por objeto superar las desventajas estructurales permanentes derivadas del carácter insular de la región de las Azores y de su lejanía en relación con los centros económicos continentales mediante una reducción de los gastos corrientes de las empresas, constituyen ayudas de funcionamiento. Añade que tales ayudas pueden ser autorizadas si se destinan a reducir los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a las desventajas enunciadas en el artículo 299 CE, apartado 2, respetando las condiciones establecidas en el punto 4.16.2 de las Directrices relativas a las ayudas estatales de finalidad regional, que les exigen estar justificadas por su contribución al desarrollo regional y por su naturaleza y ser proporcionales a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

27 A este respecto, la Comisión señala en el punto 38 de la Decisión impugnada que, en la medida en que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta de que se trata son aplicables a «empresas que operan fuera del sector financiero», puede considerarlas compatibles con el mercado

común en virtud de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

28 Sin embargo, la Comisión considera que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta aplicables a las empresas que operan en el sector financiero no se justifican por su contribución al desarrollo regional ni su nivel es proporcional a las deficiencias que pretenden atenuar. Por ello, la Comisión no puede considerar que estas reducciones sean ayudas compatibles con el mercado común en el sentido del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), puesto que siguen faltando elementos cuantitativos que permitan medir objetivamente la cuantía de los costes adicionales a los que se enfrentan las sociedades financieras de las Azores. Estas ayudas tampoco pueden considerarse incluidas en ninguna otra excepción de las previstas por el Tratado.

29 Debe precisarse que, en el punto 18 de la Decisión impugnada, la Comisión observó, en lo que atañe al estudio facilitado por las autoridades portuguesas, que no había empresas del sector financiero entre las incluidas en la muestra de base. Destacó que las autoridades portuguesas se habían limitado a justificar dicha ausencia por la falta de datos estadísticos correspondientes al sector, reconociendo con ello que para estas actividades no les sería posible demostrar con rigor que las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión podrían, por su naturaleza y cuantía, resolver los problemas específicos de la región de las Azores.

30 Por otro lado, la Comisión añade, en el punto 42 de la Decisión impugnada, que, por razones de transparencia y seguridad jurídica, tampoco pueden declararse compatibles con el mercado común «las actividades del tipo "servicios intragrupo" (actividades cuyo fundamento económico es prestar servicios a las empresas pertenecientes a un mismo grupo, como centros de coordinación, de tesorería

*o de distribución]. Estima, en efecto, que «tales actividades no participan lo suficiente en el desarrollo regional por lo que no pueden ser declaradas compatibles en virtud de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, ni en virtud de otras excepciones previstas por el Tratado, por las razones que ya se indican a propósito del sector financiero».*

31 Por consiguiente, en el artículo 1 de la Decisión impugnada, la Comisión declaró compatible con el mercado común la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta, con la reserva de lo dispuesto en el artículo 2, conforme al cual la parte del régimen de ayudas a que se refiere el artículo 1 es incompatible con el mercado común siempre que sea aplicable a empresas que ejerzan actividades financieras, así como a empresas que ejerzan actividades del tipo «servicios intragrupo». En el artículo 3 de la Decisión impugnada, la Comisión intimó a Portugal a adoptar todas las medidas necesarias para obtener de las empresas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2 la recuperación de la ayuda contemplada en el artículo 1.

#### *Pretensiones de las partes*

32 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2003, se admitió la intervención del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.

33 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 9 de junio de 2005, se admitió la intervención del Reino de España en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.

34 La República Portuguesa solicita al Tribunal

de Justicia que:

- Declaré la admisibilidad del recurso.

- Declaré fundado el recurso y, en consecuencia, anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayudas de Estado las reducciones de los tipos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas con residencia fiscal en las Azores.

- Con carácter subsidiario, y sin perjuicio de lo que antecede, declare fundado el recurso y anule parcialmente la Decisión impugnada, en la medida en que declara incompatibles con el mercado común las reducciones del tipo impositivo aplicables a las empresas que operan en el sector financiero y a las que ejercen actividades del tipo «servicios intragrupo», y en que, en su artículo 3, intima a la República Portuguesa a recuperar su importe.

- Condene a la Comisión a cargar con la totalidad de las costas, incluidas aquellas en que haya incurrido la República Portuguesa.

35 La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso por infundado.

- Condene en costas a la República Portuguesa.

36 El Reino Unido, que interviene en apoyo de las pretensiones de Portugal, solicita al Tribunal de Justicia que declare fundado el recurso y, en consecuencia, que anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayudas de Estado las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas con residencia fiscal en las Azores.

### Sobre el recurso

37 El Gobierno portugués invoca tres motivos en apoyo de su recurso. En primer lugar, la Decisión impugnada incurre, por doble motivo, en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En segundo lugar, carece de motivación suficiente, en contra de lo dispuesto en el artículo 253 CE. En tercer lugar, adolece de un error manifiesto de apreciación de los hechos que condicionan la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

Sobre el primer motivo, basado en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1.

### Alegaciones de las partes

38 En su primer motivo, el Gobierno portugués alega que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta previstas en el Decreto nº 2/99/A en favor de las personas físicas o jurídicas con residencia en las Azores no son medidas selectivas, sino generales, y que, en cualquier caso, la diferenciación en materia de cargas que se deriva de estas reducciones queda justificada por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal portugués.

39 En lo que atañe a la apreciación del carácter selectivo de estas medidas, el Gobierno portugués alega, en primer lugar, que la Comisión tomó erróneamente como marco de referencia la totalidad del territorio portugués. Afirma que para apreciar la selectividad de una medida no es necesario situarla en un marco de referencia nacional. En su opinión, cuando una autoridad infraestatal concede, para el ámbito territorial de su competencia, ventajas fiscales de alcance limitado a una parte del territorio nacional, el marco de referencia debe ser la región de que se trate. Son medidas genera-

les, y no selectivas, las ventajas fiscales que, concedidas en estas circunstancias, se apliquen a todas las empresas sujetas al impuesto en dicha región.

40 El Gobierno portugués destaca que las reducciones de los tipos impositivos en cuestión se derivan directamente de los principios rectores del sistema fiscal portugués y, en concreto, de los principios de redistribución y de solidaridad nacional, así como del grado de autonomía de la región de que se trata. Son el resultado del ejercicio de la soberanía constitucional y se justifican por los factores mencionados en el artículo 299 CE, apartado 2: insularidad, clima adverso y dependencia económica de las Azores de un reducido número de productos.

41 Añade que, en cualquier caso, la Decisión impugnada no tiene en cuenta que las reducciones fiscales de que se trata se encuentran justificadas por la naturaleza y estructura del sistema fiscal portugués. A este respecto, afirma que estas medidas contribuyen a la consecución de los objetivos estructurales del sistema fiscal portugués, que se concretan en el reparto de la carga fiscal, efectuado en función de la capacidad contributiva y con un objetivo de redistribución. Asimismo, recuerda que existen diferencias objetivas entre los contribuyentes que residen en el territorio continental portugués y los que residen en las Azores. Estos dos factores traen causa directa de los textos constitucionales y legales en los que se establecen los principios fundadores del sistema fiscal portugués y la autonomía de las regiones ultraperiféricas.

42 A juicio de la Comisión, del sistema del Tratado se desprende que la selectividad de una medida debe apreciarse en relación con el marco nacional. Tomar como referencia la región que adopta la medida supone ignorar la función y la razón de ser de las normas del Tratado sobre las ayudas de Esta-

do. Aun cuando faltara la selectividad material, las ventajas reservadas para las empresas que operan en ciertas regiones de un Estado miembro tendrían carácter selectivo y podrían constituir, en consecuencia, ayudas de Estado. En el presente caso, las reducciones fiscales controvertidas favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores en comparación con cualesquiera otras empresas portuguesas, puesto que, en las regiones continentales de Portugal, las autoridades locales no pueden modular a la baja los impuestos nacionales de que se trata, que se aplican al tipo ordinario, lo que basta para considerar que la medida controvertida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. La circunstancia de que las reducciones fiscales en cuestión no hayan sido adoptadas por el Estado central, sino por otra entidad, carece de pertinencia, dado que a la hora de calificar una medida sólo pueden tenerse en cuenta sus efectos, y no su forma.

43 La Comisión estima, por otro lado, que el grado de autonomía de la Región Autónoma de las Azores es en realidad limitado. El Estado central portugués sigue desempeñando un papel fundamental en la definición del marco económico en el que operan las empresas. Por ejemplo, las empresas que operan en las Azores pueden disfrutar de infraestructuras financiadas por el Estado central o de un sistema de seguridad social cuyo equilibrio financiero queda asegurado por aquél. Además, la merma de los ingresos fiscales que se deriva, para la región de que se trata, de las reducciones de los tipos impositivos controvertidas se ve indirectamente compensada, en el plano presupuestario, por transferencias efectuadas por el Estado central en ejecución del principio de solidaridad financiera.

44 En cuanto a la justificación de las ventajas fiscales controvertidas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués, la Comisión estima

que sólo podría admitirse si estas ventajas resultaran de diferencias objetivas entre los contribuyentes. Ahora bien, considera que no sucede así con las reducciones de que se trata, ya que se aplican a todas las empresas establecidas en las Azores, con independencia de cuál sea su situación financiera, y se explican por las características económicas de la región, que constituyen elementos extrínsecos al sistema fiscal. La Comisión precisa que el concepto de naturaleza o estructura del sistema remite a la lógica interna del sistema de imposiciones obligatorias y a las diferenciaciones técnicas necesarias y proporcionales con las que se pretende dar respuesta a las situaciones objetivamente diferentes a las que se aplica el mencionado sistema, así como lograr el mejor funcionamiento de éste en todas las hipótesis incluidas en su ámbito.

45 El Gobierno del Reino Unido, que interviene en apoyo de la República Portuguesa, ha centrado sus argumentos en la apreciación del criterio de selectividad. Tras desechar la alegación de la Comisión de que las medidas que no se aplican a la totalidad del territorio de un Estado miembro cumplen el criterio de especificidad establecido en el artículo 87 CE, apartado 1, alega que puede haber medidas fiscales, adoptadas por las regiones descentralizadas o autónomas, que no cumplan este criterio, por aplicarse a la totalidad del territorio incluido en el ámbito competencial de éstas y carecer de especificidad sectorial.

46 El Gobierno del Reino Unido afirma que cuando, como en el presente caso, el legislador de una Región Autónoma fija, para su aplicación uniforme en toda la región, tipos impositivos inferiores a los aplicados en el resto del Estado miembro, en virtud de una decisión del legislador nacional, la selectividad de la medida no puede deducirse del mero hecho de que las demás regiones estén sujetas a un nivel impositivo distinto. En función de los

casos, habrá que apreciar esta selectividad en el marco de la propia región y no en el del Estado miembro en su conjunto. Así sucede cuando el sistema constitucional reconozca la suficiente autonomía fiscal como para que pueda considerarse que una desgravación fiscal concedida por una entidad local es decisión de una región autónoma o descentralizada que no sólo está facultada para tomarla, sino que debe soportar sus consecuencias financieras y políticas.

47 Por consiguiente, el Gobierno del Reino Unido estima que, antes de llegar a la conclusión de que los tipos impositivos regionales inferiores al tipo impositivo nacional son ayudas de Estado, la Comisión debería haber tenido en cuenta el grado de autonomía de la autoridad infraestatal que los fijó a la luz de varios factores, preguntándose por ejemplo si la competencia en materia fiscal se inscribe en el marco de un sistema constitucional que concede a la región un grado de autonomía política significativo, si la decisión por la que se reduce el tipo impositivo emana de un órgano elegido por la población de la región o responsable ante ésta y si las consecuencias financieras de esta decisión las soporta la propia región sin verse compensadas por ayudas o subvenciones de las demás regiones o del Gobierno central.

48 Según el Gobierno del Reino Unido, el examen de la naturaleza de un sistema fiscal regional a los efectos de la apreciación de una ayuda de Estado suscita problemas de autonomía regional de mayor calado, fundamentales desde el punto de vista constitucional. Por ejemplo, podría cuestionarse el sistema constitucional de descentralización «asimétrica» del Reino Unido, habida cuenta de la situación de Escocia e Irlanda del Norte.

49 El Reino de España, que interviene también en apoyo de la República Portuguesa, señala que la descentralización, cuando existe, forma parte del

marco constitucional de los Estados miembros. Sumarse a las alegaciones de la Comisión supondría ignorar la estructura constitucional, en particular habida cuenta de que la política en materia de fiscalidad directa sigue siendo de la exclusiva competencia de los Estados miembros.

50 En su escrito de contestación a la intervención del Reino Unido, la Comisión refuta que la tesis sostenida en la Decisión impugnada pueda suponer una traba al ejercicio por Escocia e Irlanda del Norte de las competencias que se les reconocen en materia fiscal.

51 La Comisión añade que tratar del mismo modo, por un lado, las reducciones impositivas aplicables en una región determinada y aprobadas a nivel central y, por otro, las reducciones análogas aprobadas por una autoridad regional es coherente con el principio de que para la definición del concepto de ayuda deben tomarse en consideración los efectos de la medida en lo referente a las empresas o a los productores, sin que hayan de tenerse en cuenta sus causas u objetivos ni la situación de los organismos pagadores o gestores de la ayuda (sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartados 27 y 28, y de 22 de marzo de 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Rec. p. 595, apartado 21). Los criterios propuestos por el Reino Unido, conforme a los cuales la selectividad de una medida debe analizarse «en función de los casos» bien en el marco de la región, bien en el del Estado miembro en su conjunto, son inconciliables con este principio y conducen a una inseguridad jurídica que puede comprometer el control de las ayudas de Estado.

Apreciación del Tribunal de Justicia.

52 El artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas «[que favorezcan] a determinadas empresas

*o producciones», es decir, las ayudas selectivas (véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C 66/02, Rec. p. I 10901, apartado 94). Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son a priori selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, antes citada, apartado 33, y de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C 148/04, Rec. p. I 11137, apartado 51).*

53 Por lo tanto, es necesario preguntarse primero si las medidas de reducción de los tipos impositivos de que se trata tienen carácter selectivo y, de ser así, examinar si, como sostiene el Gobierno portugués, están justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués.

54 En lo que atañe a la apreciación del criterio de selectividad, constitutivo del concepto de ayuda de Estado, resulta de una reiterada jurisprudencia que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C 143/99, Rec. p. I 8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C 308/01, Rec. p. I 4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, Heiser, C 172/03, Rec. p. I 1627, apartado 40).

55 Este análisis es también válido cuando la me-

*dida no la haya adoptado el legislador nacional sino una autoridad infraestatal, puesto que una medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 87 CE, apartado 1 (véase la sentencia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).*

56 Resulta de lo anterior que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.

57 A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

58 No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia,

y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate.

59 El argumento de la Comisión de que este análisis es contrario al texto del Tratado y a la jurisprudencia reiterada en la materia no puede ser acogido.

60 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que un programa de ayudas haya sido adoptado por una entidad territorial no obsta a la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia Alemania/Comisión, antes citada, apartado 17). Además, como señaló la Comisión en el punto 26 de la Decisión impugnada, el propio texto del Tratado, que en su artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región, indica que los beneficios cuyo alcance se limita a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas pueden constituir beneficios selectivos. Sin embargo, no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro.

61 Tampoco puede deducirse de la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión [C 156/98, Rec. p. I 6857], que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones es, sólo por esta razón, selectiva. En el apartado 23 de dicha sentencia, el Tribunal

de Justicia consideró que el hecho de que la desgravación fiscal de que se trataba favoreciera a determinadas empresas situadas en los nuevos Lander y en Berlín Oeste la privaba de su carácter de medida general de política fiscal o económica. Sin embargo, la desgravación había sido adoptada por el legislador nacional y sólo se aplicaba, como excepción a un régimen nacional por lo demás uniforme, a una parte de las empresas establecidas en ciertas regiones de Alemania, concretamente, a las que contaran con un máximo de doscientos cincuenta trabajadores y tuvieran su domicilio social y su centro de dirección en los nuevos Lander o en Berlín Oeste.

62 Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que, como la aquí controvertida, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal como se expone en el apartado 58 de la presente sentencia, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia.

63 El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional.

64 En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda situación corres-

ponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.

65 En la tercera situación, una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

66 En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

67 Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras

de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

68 De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.

69 Dado que el Gobierno portugués refuta la apreciación de la Comisión acerca de la selectividad de las medidas de reducción fiscal de que se trata, ha de examinarse si estas medidas, que favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, reúnen los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia.

70 A este respecto, procede señalar que, en virtud de la Constitución de la República Portuguesa, las Azores constituyen una Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas asimismo para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales, conforme a la Ley nº 13/98 y al Decreto nº 2/99/A.

71 Por lo que respecta a la autonomía en términos económicos, el Gobierno portugués, en respuesta al argumento de la Comisión acerca de la falta

de autonomía de la Región Autónoma de las Azores, que se evidencia en las transferencias financieras compensatorias procedentes del Estado central, se ha limitado a señalar que la Comisión no ha aportado pruebas de la fundamentación de este argumento, sin demostrar que la Región Autónoma de las Azores no recibe ninguna financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de las reducciones de los tipos impositivos.

72 A este respecto, procede destacar que, conforme al artículo 5, apartado 1, de la Ley nº 13/98, y en el marco de la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, el principio constitucional de solidaridad nacional se ha concretado de tal modo que el Estado central participa, junto con las autoridades de las Regiones Autónomas, en la misión de desarrollo económico, en la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad y en la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional.

73 Con arreglo al artículo 32 de dicha Ley, la aplicación de este principio se traduce en el deber, que incumbe tanto a las autoridades centrales como a las regionales, de promover la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad disminuyendo la presión fiscal regional y en la obligación de garantizar un nivel adecuado de servicios públicos y de actividades privadas.

74 Tal como reconoce el Gobierno portugués, el Decreto nº 2/99/A, como corolario de esta estructura constitucional y legislativa, ha procedido a la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales.

75 Si bien la merma de los ingresos fiscales que puede derivarse, para la región de las Azores, de las reducciones del tipo impositivo de que se trata

puede afectar al cumplimiento del objetivo, reconocido por el Gobierno portugués, de corrección de las desigualdades en materia de desarrollo económico, se ve en cualquier caso compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central. En el presente caso, esta financiación se prevé expresamente en el artículo 5, apartado 2, de la Ley nº 13/98 en forma de transferencias presupuestarias.

76 De esta circunstancia se deriva que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional - por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal ejerciendo la facultad de reducir los tipos del impuesto sobre la renta y, por otra, el cumplimiento de su misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad- son indisociables y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias financieras gestionadas por el Gobierno central.

77 En este contexto, procede llegar a la conclusión de que la decisión del Gobierno de la Región Autónoma de las Azores de ejercer su facultad de reducir los tipos del impuesto nacional sobre la renta, para permitir a los operadores económicos de la región superar los inconvenientes estructurales que se derivan de su localización insular y ultraperiférica, no se adoptó en cumplimiento de todos los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia.

78 Por consiguiente, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de las medidas fiscales en cuestión no puede circunscribirse a los límites geográficos de la región de las Azores. Estas medidas deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que se presentan como selectivas.

79 A resultas de lo anterior, la Comisión estaba legitimada para considerar, en la Decisión impug-

nada, que las reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen medidas selectivas y no medidas de carácter general.

80 Con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 52 de la presente sentencia, debe analizarse, por lo tanto, si las medidas fiscales en cuestión pueden quedar justificadas por la naturaleza o estructura del sistema fiscal portugués, circunstancia que debe demostrar el Estado miembro afectado.

81 Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos.

82 No puede considerarse que las medidas del tipo de las aquí controvertidas, que se aplican a todos los operadores económicos sin distinción según su situación financiera, respondan a la inquietud de respetar la capacidad contributiva en una lógica de redistribución. Si bien es cierto que las desventajas que se derivan de la insularidad de las Azores podrían, en principio, afectar a todo operador económico con independencia de su situación financiera, el simple hecho de que la concepción del sistema fiscal regional atienda al interés de corregir tales desigualdades no permite considerar que cualquier ventaja fiscal concedida por las autoridades de la Región Autónoma de que se trata quede justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal nacional. El que se actúe sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta para que cualquier medida adoptada en el

marco de esta política se considere justificada por este simple motivo.

83 Por consiguiente, el Gobierno portugués no ha demostrado que la adopción por la Región Autónoma de las Azores de las medidas controvertidas fuera necesaria para el funcionamiento y eficacia del sistema fiscal general. Se ha limitado a formular una afirmación general en este sentido, sin precisarla mediante prueba alguna. Por lo tanto, no ha demostrado que las medidas de que se trata estén justificadas por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.

84 En consecuencia, la Comisión consideró fundadamente en la Decisión impugnada que la diferenciación en materia tributaria resultante de las reducciones de los tipos impositivos de que se trata no estaba justificada por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.

85 De todas las consideraciones precedentes resulta que el primer motivo del recurso debe ser desestimado.

Sobre el segundo motivo, basado en la insuficiente motivación del menoscabo de los intercambios intracomunitarios y de las restricciones significativas de la competencia.

#### Alegaciones de las partes

86 Con su segundo motivo, el Gobierno portugués sostiene, esencialmente, que la motivación de la Decisión impugnada no responde a las exigencias del artículo 253 CE, por cuanto en ésta no se precisa ni justifica la incidencia en los intercambios entre Estados miembros de las reducciones de los tipos impositivos de que se trata, ni el efecto significativo de la distorsión de la competencia que provocan tales medidas.

87 La Comisión refuta esta alegación basándose fundamentalmente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia conforme a la cual, cuando se trata de regímenes de ayuda de carácter general, basta con indicar que, para al menos algunos de los beneficiarios, la medida afecta a los intercambios, sin que incumba a la Comisión ahondar a este respecto en sus decisiones (sentencia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, C 310/99, Rec. p. I 2289). En el presente caso, las reducciones de los tipos impositivos se aplican a todos los operadores económicos sujetos al impuesto en la región de las Azores. Puesto que al menos una parte de las empresas de que se trata ejercen actividades que son objeto de intercambio entre los Estados miembros y quedan sujetas a competencia comunitaria, la Decisión cuenta con la suficiente motivación.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

88 Conforme a reiterada jurisprudencia, la motivación que se exige en el artículo 253 CE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto impugnado, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el juez comunitario pueda ejercer su control. No se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 253 CE debe apreciarse en relación no sólo con su tenor, sino también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (véanse, en particular, las sentencias de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, C 56/93, Rec. p. I 723, apartado 86; de 15 de mayo de 1997, Siemens/Comisión, C 278/95 P, Rec. p. I 2507, apartado 17, y de 15 de julio de 2004, España/Comisión, C 501/00, Rec. p. I 6717, apartado 73).

89 Aplicado a la calificación de una medida de ayuda, este principio exige que se indiquen las razones por las cuales la Comisión considera que la medida de que se trate está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. A este respecto, incluso en los casos en que de las circunstancias en las que se haya concedido la ayuda se desprenda que puede afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear o amenazar falsear la competencia, la Comisión debe al menos mencionar dichas circunstancias en los motivos de su decisión (sentencias de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 15; de 24 de octubre de 1996, Alemania y otros/Comisión, C 329/93, C 62/95 y C 63/95, Rec. p. I 5151, apartado 52, y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, antes citada, apartado 98).

90 En el presente caso, basta con señalar sobre este particular que la Decisión impugnada indica claramente y aplica al supuesto concreto los criterios que debe cumplir una medida para constituir una ayuda de Estado.

91 En cuanto a la apreciación efectuada por la Comisión acerca de los efectos sobre los intercambios intracomunitarios, debe destacarse que, tal como se recuerda en el apartado 19 de la presente sentencia, la Decisión impugnada, en su punto 24, deduce lógicamente de las características del sistema de que se trata, así como del alcance general de las reducciones del tipo impositivo resultantes de dicho sistema, que dichas reducciones se aplican a todos los sectores económicos de las Azores, que al menos una parte de las empresas en cuestión ejercen actividades económicas que son objeto de tales intercambios y que, por lo tanto, éstos pueden verse afectados.

92 Por consiguiente, el segundo motivo formulado por el Gobierno portugués, basado en la insufi-

ciencia de la motivación, debe ser desestimado.

Sobre el tercer motivo, basado en un error manifiesto de apreciación en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

#### Alegaciones de las partes

93 En su tercer motivo, el Gobierno portugués imputa a la Comisión haber cometido un error manifiesto de apreciación en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), al excluir de la excepción prevista en dicha disposición las reducciones de los tipos impositivos controvertidas, por cuanto se aplican a empresas que ejercen actividades financieras o actividades del tipo «servicios intragrupos», y al considerarlas, en el artículo 2 de la Decisión impugnada, incompatibles con el mercado común.

94 El Gobierno portugués afirma, por un lado, que las actividades del tipo «servicios intragrupos» no existen en el ordenamiento jurídico portugués y, por otro lado, que las empresas que operan en el sector financiero pueden soportar los mismos costes adicionales, derivados del carácter ultraperiférico e insular de la región de las Azores, que los identificados para otros sectores de la economía en el estudio del Centre for European Policy Studies presentado el 3 de noviembre de 1999 en el marco de un procedimiento en materia de ayudas de Estado relativo a la Región Autónoma de Madeira. Este estudio tenía por objeto determinar las implicaciones del artículo 299 CE, apartado 2, en lo que atañe a las Regiones Autónomas de Madeira y las Azores.

95 La Comisión niega haber cometido un error manifiesto de apreciación y recuerda, en primer lugar, que disfruta, por lo que respecta al análisis de la compatibilidad de las ayudas, de una amplia facultad de apreciación cuyo ejercicio implica evaluaciones de carácter económico y social.

96 En segundo lugar, la Comisión alega que el estudio del Centre for European Policy Studies en el que se basa el Gobierno portugués carece de pertinencia para apreciar la compatibilidad de las reducciones de los tipos impositivos aplicables a las empresas que operan en el sector financiero. En este estudio se enumeran los costes ligados a la situación ultraperiférica de la región de que se trata, sin cuantificar el impacto de los costes adicionales en los diferentes sectores económicos. Si bien puede admitirse razonablemente que todas las empresas localizadas en la región de las Azores se enfrentan a las mismas desventajas estructurales y permanentes, derivadas de la insularidad del archipiélago de las Azores y de su lejanía en relación con los centros económicos continentales, no se deriva de esta circunstancia que el impacto de tales desventajas sobre los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica sea idéntico en todos los sectores.

97 A juicio de la Comisión, habida cuenta de la extrema movilidad de los servicios ofrecidos, el sector financiero se encuentra en una situación diferente de la de los demás sectores económicos de las Azores. Por este motivo, la Comisión, desde el inicio del procedimiento, instó repetidamente a las autoridades portuguesas a aportar datos que demostraran que las ventajas concedidas al sector financiero estaban justificadas. La Comisión señala que, a falta de estos datos concretos, no le fue posible considerar, sobre la base de la documentación presentada por las autoridades portuguesas, que las reducciones fiscales aplicables a las empresas activas en este sector fueran ayudas compatibles con el mercado común en virtud de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

98 La Comisión recuerda asimismo que si un Estado miembro no le facilita la información solicitada o lo hace sólo de manera parcial, la legalidad de

su decisión debe examinarse en función de la información de que disponía en el momento en que la adoptó (sentencia de 13 de junio de 2002, Países Bajos/Comisión, C 382/99, Rec. p. I 5163, apartado 49). Este principio debería aplicarse aún con mayor rigor en el presente caso, habida cuenta de que las autoridades portuguesas fueron objeto de repetidas solicitudes y de que la carga de la prueba de que las ventajas concedidas estaban justificadas incumbe al Estado miembro, conforme a lo dispuesto en el punto 4.16.2 de las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

99 Con carácter preliminar, procede recordar que, para la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, la Comisión goza de una amplia facultad de apreciación, cuyo ejercicio implica valoraciones de tipo económico y social que deben efectuarse en el contexto comunitario. El Tribunal de Justicia, al controlar la legalidad del ejercicio de dicha libertad, no puede sustituir la apreciación del autor de la decisión por la suya propia, sino que debe limitarse a examinar si la primera incurre en error manifiesto o en desviación de poder (véanse, en particular, las sentencias de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, antes citada, apartados 45 y 46; de 12 de diciembre de 2002, Francia/Comisión, C 456/00, Rec. p. I 11949, apartado 41, y de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, antes citada, apartado 135).

100 Las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional prohíben las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento). Sin embargo, en virtud del punto 4.16.2 de las mencionadas Directrices, en las regiones ultraperiféricas acogidas a las excepciones del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pueden autorizarse ayudas de funciona-

miento en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudican gravemente al desarrollo de estas regiones.

101 Este punto precisa que corresponde al Estado miembro medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo que existe con los factores citados. Por otro lado, las ayudas consideradas deben justificarse en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza; su nivel ha de ser proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

102 Debe señalarse que, cuando alega que las medidas de que se trata reúnen los criterios previstos en las mencionadas Directrices en lo que atañe no sólo a los sectores de actividad económica que no se refieren a los servicios financieros, como admite la Comisión en la Decisión impugnada, sino también al sector relativo a dichos servicios, el Gobierno portugués no refuta los términos de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional. Dicho Gobierno se opone únicamente al modo en que la Comisión las aplicó al sector financiero de la región de las Azores. Estima que ha demostrado que las empresas que ejercen actividades financieras deben hacer frente a los mismos costes adicionales derivados de las particularidades geográficas de la región de que se trata que cualquier otra empresa allí establecida.

103 Tal como se ha recordado en el apartado 101 de la presente sentencia, las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional imponen al Estado miembro que haya concedido las ayudas la tarea de medir la importancia de éstas y de demostrar que están justificadas en función de su contribución al desarrollo regional y que su nivel es pro-

porcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar. De los autos y del punto 18 de la Decisión impugnada se desprende que las autoridades portuguesas no han aportado estos datos por lo que respecta al sector financiero.

104 Si bien es cierto que la Decisión impugnada no precisa el motivo por el que la Comisión estimó necesario disponer de pruebas cuantificadas sobre el sector financiero, no puede deducirse de esta circunstancia que se haya excedido en el ejercicio de su facultad de apreciación.

105 Por consiguiente, al declarar incompatible con el mercado común la parte del régimen de ayudas contemplada en el artículo 1 de la Decisión impugnada, en la medida en que se aplica a las empresas que ejercen actividades financieras, la Comisión no incurrió en un error manifiesto de apreciación.

106 Por otro lado, procede señalar, en lo que atañe a las empresas que ejercen actividades del tipo «servicios intragrupo», que la Comisión señaló en el punto 42 de la Decisión impugnada, en respuesta al argumento de las autoridades portuguesas de que tales actividades no existen actualmente en el ordenamiento jurídico portugués, que, por razones de transparencia y seguridad jurídica, en el caso de que tales actividades puedan ser ejercidas en la práctica en el ámbito de servicios prestados principalmente a las empresas de un grupo, las reducciones de los tipos impositivos aplicables a las empresas que desarrollen estas actividades deben, como sucede con las empresas del sector financiero, quedar excluidas de iure de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a). La Comisión considera que, dado que sus efectos sobre la decisión de localización de las empresas de un grupo y sus efectos externos sobre la economía local son escasos, tales actividades no participan lo

suficiente en el desarrollo regional para que las medidas de que se trata, por cuanto se aplican a tales actividades, puedan ser declaradas compatibles con el mercado común en virtud del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), o de otras excepciones previstas por el Tratado, por las razones que ya se han indicado a propósito del sector financiero e independientemente de la cuestión de si estas actividades existen o no en un momento dado en el ordenamiento jurídico portugués. Puesto que el Gobierno portugués no ha formulado ningún argumento en contra de estas afirmaciones, no se ha demostrado que se haya cometido un error manifiesto de apreciación en relación con estas empresas.

107 Por consiguiente, el tercer motivo del recurso, basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 3, debe ser desestimado.

108 Dado que ninguno de los motivos invocados por la República Portuguesa puede ser acogido, procede desestimar el recurso.

### Costas

109 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Portuguesa y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. En virtud del artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del mismo Reglamento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

- 1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas a la República Portuguesa.

3) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el Reino de España cargarán con sus propias costas.

#### Firmas

Una vez expuesta la Sentencia sobre la que parece versar la dudas del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, esta parte procederá a la exposición de los argumentos que obtiene de la interpretación de la misma y como no puede ser aplicada a los Territorios Forales Vascos y su sistema tributario. El punto 5º de la Sentencia establece:

*5 El artículo 299 CE, apartado 2, estipula que las disposiciones del Tratado se aplican a los Departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias. No obstante, teniendo en cuenta que su situación estructural social y económica se ve agravada por ciertos factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el legislador comunitario puede adoptar medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del Tratado en dichas regiones.*

Por lo tanto, lo que se desprende de esta Sentencia debe interpretarse siempre teniendo en cuenta la especialidad del territorio y la potestad del legislador comunitario. En un principio se aplica el tratado en su totalidad a las Islas Azores. Por lo tanto, tratar de aplicar el contenido de la Sentencia mencionada a las normas Fiscales de los Territorios Vascos, no debe de ser tenida en cuenta, ya que hay que expresar la diferenciación de los territorios. En cuanto escapar al control de Europa y poder dictar las disposiciones que se estimen oportunas por parte de los territorios forales, no se puede compartir tal cuestión. En primer lugar el tributo en cuestión tiene su

reflejo en un mismo impuesto a nivel estatal. Una cosa es tener un impuesto a nivel regional y que su tipo sea especial o bajo y otra que se trate de un tributo a nivel nacional y que la legislación de dichos territorios con tipos impositivos más bajos, provoque graves diferencias entre los territorios forales y las regiones limítrofes. Por otra parte, hemos de recordar que los organismos de producción de las normas no son realmente el Gobierno Vasco, sino las Diputaciones Forales, entes más pequeños que el territorio, pero al que se le reconoce la capacidad normativa.

La comisión establece la no prohibición de "las medidas generales tendentes al desarrollo del conjunto de la actividad económica" (XIV Informe sobre Política de Competencia de la Comisión Europea). Por lo tanto, el artículo 92 del Tratado, prohíbe por el contrario "aquellas medidas específicas cuyos beneficiarios son identificables y obtienen una mejora competitiva" (XIV Informe sobre Política de Competencia de la Comisión Europea).

En este punto, es necesario hacer referencia a la Sentencia del TJCE de fecha 21 de noviembre de 1991. (Autos c-354, recurso 1991-9, págs 5.505 y siguientes). Dicha Sentencia dispone:

*Los órganos judiciales de cada Estado Miembro son competentes "Para interpretar y aplicar el concepto de ayuda, al que se refiere el artículo 92, a efectos de determinar si una medida estatal adoptada sin observar el procedimiento de control previo previsto en el apartado 3º del artículo 93, debe o no someterse a dicho procedimiento".*

Por lo tanto incumplir la prohibición del artículo 93.3, tiene la consecuencia de nulidad para las normas que han incumplido. Las Jurisdicciones nacionales competentes deben garantizar el derecho a los nacionales de los Estados Miembros, el poder alegar los incumplimientos, tanto en lo referente a la

validez de los actos que ejecuten las medidas de ayuda como lo que afecta a la evolución de las ayudas concedidas en contra de esta disposición. La nulidad de las normas que van en contra de los artículos mencionados en de plano derecho y directa. En las conclusiones de la Sentencia del TJCE de fecha 21 de noviembre de 1991 puede leerse:

*"En el supuesto de incumplimiento de la prohibición contenida en la última fase del apartado 3º del artículo 93, tanto si dicho incumplimiento consiste en conceder una nueva ayuda sin haberla notificado como si consiste en que una ayuda notificada se ejecuta con anterioridad a su aprobación por la Comisión, los órganos jurisdiccionales deberán, a instancia de cualquier parte interesada, dar efectivo cumplimiento a la referida prohibición, lo cual significa que deberán declarar la ilegalidad de cualesquiera medidas adoptadas con infracción de la última frase del apartado 3 del artículo 93 y acordar lo necesario para garantizar la efectividad de la prohibición contenida en dicha disposición".*

Como conclusión necesario concretar la nulidad de la Norma Foral recurrida en cuanto a las disposiciones que afectan al Impuesto de Sociedades, ya que contiene ayudas. Estas ayudas se han aprobado y hechas efectivas sin haberse notificado previamente a la Comisión Europea. Como consecuencia, la Comisión no ha podido declarar sobre la legalidad de las mismas. Con la ausencia de tal comunicación, se está vulnerando lo dispuesto en el artículo 88.3 del Tratado. El procedimiento de elaboración de una ayuda, tanto, el legislativo, como el administrativo, no se completa hasta que se alcance, con resultado positivo el control de la Comisión Europea. Dicho control es una condición de eficacia de las normas de las ayudas.

**QUINTA.-** Como conclusiones es necesario hacer las siguientes:

1. La norma Foral que ha sido recurrida es un claro ejemplo de incompatibilidad tal y como la describe el artículo 87 del Tratado. La Jurisprudencia del TJCE admite que la competencia para comprobar si las ayudas son compatibles con el artículo 87 del Tratado, es de la Comisión Europea. Por lo tanto, parece que el artículo 87 no puede tener eficacia directa. Pero realmente no es así. Puede tener efecto directo si previamente ha sido concertado, mediante actos de carácter general (Artículo 94 del Tratado) o mediante decisiones de la Comisión en casos particulares (Artículo 88.2 del Tratado). Esto tiene fundamento en la Sentencia del TJCE Stienike & Weiling de 22 de marzo de 1977. La segunda excepción es de aplicación al presente recurso. La Comisión europea ha Juzgado los incentivos fiscales de los Territorios Vascos. En su Decisión de 10 de mayo de 1993, estableció la incompatibilidad de las mismas. Es cierto que las normas a las que se refiere la Decisión mencionada en el presente recurso, no son las mismas a las que ahora nos estamos refiriendo. Pero si son iguales a aquellas, ya que son incentivos fiscales que afectan a la inversión empresarial aplicables al Impuesto de Sociedades.

2. Según el informe de la Comisión Europea de Política de la competencia, en su página 401 establece que las ayudas pueden ser de carácter legislativo, reglamentario y prácticas administrativas. Por lo tanto, no son solo subvenciones o adelantos. También entran los préstamos de mercado, beneficios fiscales, exoneración de cargas sociales o tomas de participación pública. La Comisión ha establecido sobre estas ayudas las siguientes conclusiones:

- Aunque no se pueda determinar el número de destinatarios, es suficiente para declararlas incompatibles la experiencia según la cual al menos alguna de las empresas que se acogerían a esas ayudas puede participar en el comercio intra-comunitario.

- Las ayudas que se conceden para beneficiar la instalación en determinadas zonas, como la reducción del tipo de gravamen, favorecen la producción nacional a expensas de las importaciones de otros países comunitarios.
- Las ayudas mencionadas influyen en las decisiones de las empresas a la hora de determinar su emplazamiento. Esta decisión ya no solo se ve tomada por temas de mercado. Esto afecta a los intercambios intra-comunitarios.

3. Otro punto es la noción de ayuda. En este punto es necesario remitirse a la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993. La misma considera que las normas forales, a pesar de ser ayudas fiscales entran dentro del ámbito del artículo 87 del Tratado. La noción de ayuda del TJCE es muy amplia y flexible, y en la misma se valoran sus efectos, dejando a un lado las cuestiones de ámbito formal. El TJCE, ha establecido que el artículo 92 ( QUE CORRESPONDE A SU NUEVA NUMERACIÓN CON EL 87) tiene el fin de prevenir "los intercambios entre estados miembros queden afectados por ventajas consentidas por las autoridades públicas, que, de diversas formas, falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo ciertas empresas o producciones". (STCE de 2 de julio de 1974. Asunto 173/73 Italia/Comisión). Lo decisivo de la ayuda es que suponga una ventaja económica para las empresas que las reciben. El tener un tipo de gravamen más bajo que el general es una clara ayuda para obtener una serie de ventajas para las empresas en el ámbito del País Vasco.

4. En todo momento el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco realizó una interpretación exacta de los artículos y derecho comunitario aplicable, sin plantear una posible duda a la hora de la aplicación de los criterios comunitarios. Sin embargo, ahora, en un procedimiento que se impulsa como con-

secuencia de la nulidad de unos artículos, se procede a plantear dudas a la hora de interpretar y se plantea una cuestión prejudicial. Dicha cuestión debe procederse a rechazar, ya que no existen dudas en la interpretación, sino que se trata de revisar un caso, como consecuencia de una Sentencia dictada para otro territorio comunitario, que ya ha sido visto por los correspondientes órganos judiciales nacionales y en otros casos en los europeos. Si se permite esta actuación, cada vez que aparezca una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se debe proceder a reinterpretar todo de nuevo. Parece que se trata de obtener una salida para unas normas que ya han sido declaradas nulas. Esto se desprende de las actuaciones que dio origen la Sentencia de 9 de diciembre de 2004. Ante el fallo de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, se procedió a dictar las normas ahora recurridas. Concretamente la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005, en lo que respecta a las modificaciones adoptadas para la Ley del Impuesto de Sociedades. Son normas que tiene su origen en la nulidad de determinados preceptos decretada por la Sentencia del Tribunal Supremo. Concretamente se declara la nulidad de los preceptos: Artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26, apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60.

**SUPLICA AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS**, que se tenga por presentado este escrito en nombre y representación de la UNIÓN GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA, solicitando la admisión del mismo y sus manifestaciones, así como que se den por reproducidos los argumentos expuestos por la representación

procesal de la Comunidad Autónoma de La Rioja para la misma norma, reproducción que se solicita se de por hecha por motivos de economía procesal.

Igualmente se solicita que se proceda decretar la inadmisión de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con los recursos contra la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005.

Subsidiariamente, y en caso de declararse la admisión de la cuestión prejudicial planteada, se solicita que se procede a interpretar conforme a los expuesto en las presentes observaciones, considerando las normas enjuiciadas como ayudas fuera de cobertura legal, considerando las mismas como vacaciones fiscales ilegales, por incumplimiento de lo establecido en los artículos 87 y 88 del Tratado, siendo consideradas como ayudas de Estado y como consecuencia con obligación de ser notificadas a la Comisión, requisito que se ha cumplido.

**CONSULTA 2007.5.4.1. IS. Aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y pasivo en un supuesto de fusión por absorción efectuada en el marco de una operación de reestructuración y reorganización de un grupo empresarial.**

#### HECHOS PLANTEADOS

El grupo internacional del que es sociedad cabecera la entidad alemana "Z" se plantea, por lo que respecta a España, situar todas las compañías de las que es propietaria bajo una sola estructura, de forma que todas ellas dependan de una, la S-Holding, y en un primer momento fusionar dos de ellas "L" S. L. (en adelante, "L-Vitoria") y "Z IBERICA", S.A. (en adelante, "Z-IBERICA").

El objetivo perseguido en esta reestructuración es la simplificación y reorganización de la estructura societaria del grupo, con la finalidad de reducir costes administrativos, legales y financieros.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Si a la fusión por absorción de la entidad "L-Vitoria" por parte de la entidad "Z-IBERICA" se le puede aplicar el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y pasivo previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996.

#### CONTESTACIÓN

Visto su escrito de fecha 21 de noviembre de 2006 y el informe del Servicio de Inspección de fecha 15 de marzo de 2007, he de manifestarle lo siguiente:

La operación objeto de consulta consiste en la fusión por absorción, de las sociedades "Z-IBERICA" y "L-VITORIA", absorbiendo la primera a la segunda. Dicha fusión se acogerá al régimen simplificado previsto en el artículo 250.2 de la Ley de Sociedades Anónimas ya que las dos sociedades se encuentran íntegramente participadas, de forma indirecta, por "Z". El citado artículo, que regula las fusiones simplificadas, establece, en el supuesto que la sociedad absorbente y la absorbida estuvieran íntegramente participadas, de forma directa o indirecta, por una tercera, que el proyecto de fusión no tendrá que incluir referencia alguna al tipo y al procedimiento de canje de las acciones o participaciones sociales ni a la fecha a partir de la cual las nuevas acciones darán derecho a participar en las ganancias sociales, y no será necesario el aumento del capital de la absorbente ni los informes de administradores y de expertos sobre el proyecto de fusión.

El artículo 90.1.c) de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, únicamente considera de forma expresa como operación de fusión a efectos del régimen especial el supuesto de fusión simplificada previsto en el artículo 250.1 de la Ley de Sociedades Anónimas, esto es, cuando la sociedad absorbente sea titular de todas las acciones o participaciones en que se divida el capital de la sociedad absorbida.

No obstante, hay que entender que, en la medida en que la norma mercantil habilite a que no se realice a los socios de la entidad absorbida atribución alguna de valores representativos del capital social de la entidad absorbente, ni aumento de capital alguno en la sociedad absorbente, por la circunstancia que se expone en la consulta de que las entidades absorbente y absorbida estén íntegramente participadas de forma indirecta por una tercera, dicha operación de fusión podrá acogerse al régimen fiscal establecido en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el referido régimen.

Según lo manifestado en la consulta, la finalidad de la operación planteada es conseguir una mayor eficiencia y rentabilidad mediante la integración de la gestión y administración de las dos sociedades, que se dedican a la misma actividad, con un ahorro de costes en recursos humanos e incremento de su capacidad financiera.

De la revisión de los motivos expuestos se estima, a priori, que concurren en la operación planteada motivos económicos que permiten la aplicación del régimen especial.

No obstante, la presente contestación se ha realizado conforme a la información proporcionada en el escrito de la consulta, sin tener en cuenta otras circunstancias, previas, simultáneas o posteriores, no mencionadas que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada y, por tanto, podrían alterar el juicio sobre la idoneidad de los motivos que concurren en la misma.

**CONSULTA 2007.5.4.2. IRPF – Exención pensiones incapacidad. A partir del 1 de enero de 2007 no están exentas de tributación en el IRPF las prestaciones reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente total, salvo que se trate de incapacidad permanente total cualificada de mayores de 55 años.**

#### HECHOS PLANTEADOS

El 23 de febrero de 2001, la Dirección Provincial de la Seguridad Social le reconoció al consultante una incapacidad permanente total para la profesión que ejercía y por la que había estado dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (jefe administrativo), con efectos desde el 9 de diciembre de 2000. Por este motivo, percibe desde entonces una pensión vitalicia del 55% de la base reguladora, que hasta la fecha ha estado exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El 29 de julio de 2004, solicitó a la Seguridad Social el incremento de su pensión hasta el 75% de base reguladora (incapacidad permanente total cualificada), de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 463/2003, de 25 de abril, sobre reconocimiento del incremento de la pensión de incapacidad permanente total para la profesión habitual para los trabajadores por cuenta propia. Solicitud ésta que le fue denegada, en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional única de dicho Real Decreto, al ser la suya una incapacidad declarada antes del 1 de enero de 2003.

## CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si la prestación correspondiente a su incapacidad permanente total se encuentra exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir de la entrada en vigor, el pasado 1 de enero de 2007, de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre.

## CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, de aplicación la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), en cuyo artículo 9 se regulan las rentas exentas y se dispone que:

*"Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 2. Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social, o por las entidades que la sustituyan, como consecuencia de incapacidad permanente total cualificada de mayores de 55 años, absoluta o gran invalidez. Asimismo, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las mencionadas en el párrafo anterior, estarán exentas:*

*- Las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativa al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.*

*- Las prestaciones que sean reconocidas a los socios cooperativistas por las entidades de previsión social voluntaria. En los dos casos previstos en el párrafo anterior, la cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la*

*Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades o entidades de previsión social voluntaria antes citadas, en las prestaciones de éstas últimas. 3. Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio (...)".*

De la redacción de este artículo se puede concluir que, a los efectos que nos ocupan, sólo están exentas de tributación en el IRPF las prestaciones recibidas de la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente total cualificada de mayores de 55 años, absoluta o gran invalidez, no siendo posible extender este beneficio fiscal a otro tipo de pensiones derivadas de la situación de incapacidad permanente total.

El reconocimiento de la incapacidad permanente total cualificada conlleva que la pensión a que se tiene derecho se eleva del 55% al 75% de la base reguladora (es decir, que se incrementa en 20 puntos el porcentaje aplicable), para los mayores de 55 años cuando, por su falta de preparación general o especializada y circunstancias sociales y laborales del lugar de residencia, se presuma la dificultad de obtener un empleo en actividad distinta de la habitual. No obstante, para el caso de trabajadores dados de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, este incremento en el importe de la pensión sólo resulta aplicable a las situaciones de incapacidad permanente declaradas a partir del 1 de enero de 2003, según lo previsto en la disposición adicional única del Real Decreto 463/2003, de 25 de abril.

Consecuentemente, a la vista de los preceptos transcritos, las prestaciones percibidas por el consultante con motivo de la incapacidad permanente total no cualificada que tiene reconocida no estarán exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir del 1 de enero de 2007, toda vez que la nueva Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, las ha excluido de la enumeración de las rentas exentas.

**CONSULTA 2007.5.4.3. IS – Régimen de las entidades parcialmente exentas. La exención de las plusvalías obtenidas por la enajenación de activos del patrimonio de una Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales dependerá de si los activos enajenados se encuentran afectos a la realización del objeto social o finalidad específica de la Mutua. En caso contrario dichas plusvalías quedarán sujetas.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que ha venido explotando, dentro de los bienes y derechos que integran su Patrimonio Histórico, un centro hospitalario de su propiedad ubicado en territorio vasco conocido bajo el nombre de "P".

Este centro hospitalario es una empresa en funcionamiento que cuenta con sus propios empleados, servicios, activos, derechos y bienes inmuebles identificados por las fincas registrales que conforman el edificio de "P", por la parcela de terreno sobre la que dicho edificio se asienta y queda circundado, así como por el solar adyacente al anterior

que actualmente se utiliza como aparcamiento de vehículos y las dos lonjas anejas a dicho centro.

La entidad consultante firmó con "ISS", S.L el 21 de diciembre de 2006 un contrato de compraventa del centro hospitalario referido, subrogándose la parte compradora -a todos los efectos- en la condición de titular y explotadora de "P".

La venta del resto de los activos, esto es, del solar utilizado en la actualidad como aparcamiento y de las dos lonjas anejas al centro, no está aún cerrada, quedando pendiente de la determinación del precio entre las partes.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades de las plusvalías obtenidas tanto en la venta ya realizada del centro hospitalario como en las que se obtengan, una vez transmitidos, el solar adyacente y las lonjas anejas.

#### CONTESTACIÓN

De conformidad con la letra e) del artículo 120 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, el régimen de las entidades parcialmente exentas se aplicará, entre otras, a "las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora".

En consecuencia, y por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, la entidad consultante está sujeta al régimen de las entidades parcialmente exentas, régimen este que determina una exención en la tributación sólo para determinadas rentas.

El artículo 121 de la Norma Foral 24/1996 delimita precisamente el ámbito de exención de las rentas obtenidas por una entidad parcialmente exenta, de la siguiente manera:

*"Artículo 121.- Rentas exentas.*

1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el importe total obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en los apartados 2, 3, 5 y 6 del artículo 11 de esta Norma Foral, que se aplique, fuere inferior.

La nueva inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

En caso de no realizarse la inversión dentro del

plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

No obstante lo expuesto, según el apartado 1 del artículo 122 de la Norma Foral 24/1996, la base imponible de las entidades parcialmente exentas se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de la misma.

En consecuencia, y a tenor de la legislación fiscal aplicable a las entidades parcialmente exentas:

- Las posibles plusvalías obtenidas por la entidad consultante en la enajenación de activos de su patrimonio afectos a la realización de su objeto social o finalidad específica, quedarán sujetas y exentas si el total producto obtenido se destina a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad es-

pecífica, en los términos establecidos en la legislación.

- Las posibles plusvalías obtenidas por la entidad consultante en la enajenación de activos no afectos a su objeto social o finalidad específica, en particular el solar que está siendo utilizado actualmente como aparcamiento y las dos lonjas anexas al centro hospitalario, quedarán sujetas, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 22 de la Norma Foral 24/1996 en materia de reinversión de beneficios extraordinarios.

**CONSULTA 2007.5.4.4. IRPF – Aportaciones/prestaciones EPSV Cooperativas. No tienen la consideración de rendimiento de trabajo en especie las aportaciones realizadas por las Cooperativas a una EPSV en cumplimiento de sus obligaciones estatutarias, a beneficio de sus socios trabajadores y de trabajo, adscritos al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, para financiar las prestaciones de asistencia sanitaria. Por otra parte, no constituyen hecho imponible del IRPF las prestaciones por asistencia sanitaria percibidas por los socios de número y beneficiarios de las EPSV.**

#### HECHOS PLANTEADOS

"L. E.P.S.V." es una Entidad de Previsión Social Voluntaria que se constituyó con el fin de cubrir las prestaciones sociales y de prestar también la Asistencia Sanitaria a sus mutualistas y beneficiarios.

"L. E.P.S.V." ha tenido la consideración de entidad colaboradora en la gestión de la Seguridad

Social en la prestación de Asistencia Sanitaria hasta el 31 de diciembre de 2004. Dicha prestación ha tenido por tanto carácter sustitutivo de la Sanidad Pública y ha sido universal y obligatoria para todos los mutualistas y beneficiarios.

Tras la finalización de la citada colaboración con la Seguridad Social se firmó un Convenio de Colaboración con el Departamento de Sanidad del Gobierno Vasco y Osakidetza, Convenio que finalizará el 31 de diciembre de 2007.

Como consecuencia de la conclusión del referido Convenio con el Gobierno Vasco, "L. E.P.S.V." tiene previsto, a partir del 2008 (año en que finaliza el mismo), continuar otorgando una prestación sanitaria a todo el colectivo de mutualistas, así como a sus hijos menores de 25 años, que complementará la otorgada por el Sistema Sanitario Público.

Por tanto, esta prestación de Asistencia Sanitaria, que actualmente tiene carácter sustitutivo de la Sanidad Pública, pasará a tener carácter complementario de ésta, y afectará aproximadamente a 30.000 mutualistas y 20.000 hijos beneficiarios menores de 25 años.

En conclusión, se tratará de un sistema obligatorio y universal, cuya implantación dependerá de su aprobación por parte de la Asamblea General de "L. E.P.S.V." y no de las asambleas individuales de cada Cooperativa.

Por lo que a la financiación del sistema se refiere, estará basada en la aplicación de una cuota variable en función del anticipo de consumo (salario) de cada socio mutualista y no de una cuota fija por cada beneficiario protegido.

Por tanto, las cantidades que las Cooperativas

van a aportar a "L, E.P.S.V." por cada beneficiario protegido no serán similares para todas ellas, al incorporar el sistema un doble nivel de socialización:

- El ligado al anticipo de consumo (salario) medio de cada Cooperativa.
- El ligado a la estructura familiar (hijos beneficiarios), que no tiene por qué ser similar en cada Cooperativa (la financiación de cada Cooperativa es independiente del número de hijos cubiertos en esa Cooperativa).

Sin embargo, la prestación de Asistencia Sanitaria que van a poder disfrutar los mutualistas y beneficiarios de las Cooperativas socios protectores de "L, E.P.S.V." va a ser la misma para todos ellos, con independencia del mecanismo utilizado para la cuantificación de la financiación. Es decir, todos los mutualistas y beneficiarios reciben exactamente la misma cobertura por Asistencia Sanitaria.

Así, la estimación presupuestaria aproximada realizada para el ejercicio 2008 es la siguiente:

Mutualistas protegidos	30.000
Hijos beneficiarios (< 25 años)	20.000
Colectivo total protegido	50.000

Presupuesto estimado año 2008: 17,2 millones de euros

Es decir, del coste total de la prestación abonado por las Cooperativas socios protectores, cuyo importe ascenderá a 17,2 millones de euros, resulta un coste medio por beneficiario protegido de 344 euros anuales ( $17.200.000 / 50.000$ ).

Sin embargo, cada Cooperativa no contribuirá

con 344 euros anuales por cada beneficiario protegido, ya que se establecerá una cuota variable en función del anticipo de consumo (salario) de sus socios, que será en torno al 2,5% del mismo (resultado de dividir el presupuesto total citado de 17,2 millones de euros entre la masa total de anticipos de consumo de los 30.000 mutualistas, que constituye la base total de cotización al sistema).

Conforme a lo establecido en el artículo 17.2 g) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, no tienen la consideración de retribución en especie y por tanto no están sujetas a tributación en el IRPF las primas o cuotas satisfechas para la cobertura de enfermedad siempre que no superen el importe de 500 euros anuales por beneficiario protegido (incluyendo además del trabajador a sus descendientes menores de 30 años).

Entendemos que en este caso la retribución en especie no supera la citada cantidad de 500 euros anuales, por cuanto la valoración de tal retribución debe realizarse independientemente de cómo se haya financiado internamente la aportación global efectuada a "L, E.P.S.V." ya que tanto los mutualistas como los beneficiarios recibirán la misma cobertura por Asistencia Sanitaria.

## CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta sobre el tratamiento fiscal que tendrán las prestaciones por Asistencia Sanitaria que, a partir de 2008, van a percibir de "L, E.P.S.V." el colectivo de mutualistas y beneficiarios.

Conforme a lo establecido en el artículo 17.2 g) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas

del Territorio Histórico de Guipúzcoa, no tienen la consideración de retribución en especie y por tanto no están sujetas a tributación en el IRPF las primas o cuotas satisfechas para la cobertura de enfermedad siempre que no superen el importe de 500 euros anuales por beneficiario protegido (incluyendo además del trabajador a sus descendientes menores de 30 años).

En relación a esto, y teniendo en cuenta que la implantación de este nuevo sistema complementario de Asistencia Sanitaria depende única y exclusivamente de "L. E.P.S.V.", sin tener propiamente cada una de las Cooperativas capacidad individual de decisión acerca del mismo, entendemos que la valoración de dicha retribución en especie será de 344 euros anuales para cada mutualista, conforme a lo establecido en el artículo 62.2 d) de la citada Norma Foral 10/2006, al tratarse de una prestación de asistencia sanitaria cuyo disfrute por parte de los mutualistas y sus beneficiarios va a ser igual para cada uno de ellos, con independencia del mecanismo utilizado para su financiación.

Al margen de lo dispuesto en la disposición adicional vigésima de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

¿Es correcta esta interpretación de la exención establecida en la precitada Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, de forma que el requisito de que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas cubiertas deba referirse al conjunto de "L. E.P.S.V." que es la que adopta la decisión, dado que todos los mutualistas y beneficiarios van a quedar cubiertos por la misma prestación?

En el caso contrario ¿significa que habría de ser cada Cooperativa, en función de la aportación anual realizada a "L. E.P.S.V." y del número de beneficiarios cubiertos, la que quedaría sujeta por el citado límite de 500 euros por beneficiario, de forma que el exceso que en su caso resultara sobre dicha cuantía tendría la consideración de retribución en especie y habría de imputarse linealmente entre todos sus socios trabajadores?

## CONTESTACIÓN

1. Respecto a la consideración fiscal de las aportaciones realizadas por las cooperativas a entidades de previsión social voluntaria para financiar las prestaciones de asistencia sanitaria, debe indicarse:

El artículo 15 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

*"Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.*

*Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.*

*Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que*

*éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria."*

En particular, se consideran rendimientos de trabajo en especie según dispone la letra g) del apartado 1 del artículo 17 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

*"g) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro u otro similar, salvo lo dispuesto en las letras f) g) e i) del apartado siguiente".*

El apartado 2 del artículo 17 indicado, en su letra g), señala que no tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie:

*"g) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:*

*1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge, pareja de hecho o descendientes menores de treinta años.*

*2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el número 1.º anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie."*

En consecuencia, de los preceptos transcritos se desprende que, con carácter general, la contratación de un seguro de enfermedad en beneficio de los trabajadores y de sus familiares, cuando sea la empresa la que soporte y abone, total o parcialmente, el coste de la prima, tiene la consideración de rendimientos de trabajo en especie. Por excepción, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas regula la no consideración de rendimiento del trabajo en especie de las primas del seguro de enfermedad abonadas por los empleados a las entidades aseguradoras, siempre y cuando se cumplan las condiciones y límites establecidos en el artículo 17.2.g). En concreto, se trata de la parte correspondiente a la cobertura de enfermedad o asistencia sanitaria de los seguros de enfermedad que cubran al propio trabajador, pudiendo también cubrir a su cónyuge, pareja de hecho o descendientes menores de treinta años. En el supuesto de que las primas o cuotas satisfechas por cada una de las personas cuya cobertura admite el mencionado artículo 17.2.g) de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supere los 500 euros anuales, el exceso tendrá la consideración de retribución en especie para la persona que haya generado el derecho a la percepción de esta renta, es decir, para el empleado en cuya atención se satisface la prima, aun cuando la misma corresponda a la cobertura de un familiar que no trabaje para la empresa.

En el caso objeto de consulta no es de aplicación el régimen fiscal expuesto, y regulado en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque existe un régimen tributario específico para las cooperativas regulado en la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En concreto, el artículo 24 de la indicada Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, establece el tratamiento de determinadas partidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La letra e) de este artículo, añadida, con efectos desde el 1 de enero de 2001, por la disposición adicional vigésima de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, prevé:

*"e) No tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie las aportaciones a entidades de previsión social voluntaria que realicen las cooperativas, en cumplimiento de obligaciones estatutarias tanto de la entidad de previsión social voluntaria como de la propia cooperativa, a beneficio de sus socios trabajadores y de trabajo, adscritos al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, siempre que el objeto de tales aportaciones sea financiar las prestaciones de auxilio a discapacitados, asistencia sanitaria, incapacidad temporal, riesgo durante el embarazo, maternidad, ayuda al empleo o auxilio por defunción."*

Por lo tanto, las aportaciones que realicen las cooperativas a "L. E.P.S.V.", en cumplimiento de obligaciones estatutarias tanto de la entidad de previsión social voluntaria como de la propia cooperativa, a beneficio de sus socios trabajadores y de trabajo, adscritos al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, para financiar las prestaciones de asistencia sanitaria no tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie.

2. Respecto al tratamiento fiscal que tendrían las prestaciones por asistencia sanitaria que van a percibir de "L. E.P.S.V." el colectivo de mutualistas y beneficiarios, debe señalarse:

El artículo 18.a) 3º de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referente a otros rendimientos del trabajo, indica:

*"También se considerarán rendimientos del trabajo:*

a) *Las siguientes prestaciones:*

*3º Las prestaciones que a continuación se relacionan:*

*a) Las cantidades percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria, incluyendo las que se perciban como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación de la entidad o en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.*

*No obstante, no se incluirán en la base imponible del Impuesto las cantidades percibidas como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación de la entidad, cuando las cantidades percibidas se aporten íntegramente a otra entidad de previsión social voluntaria en un plazo no superior a dos meses.*

*(...)".*

En consecuencia, del artículo trascrito se desprende que todas las prestaciones percibidas por los socios de número y beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria constituyen para sus perceptores rendimientos del trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, en el caso objeto de consulta, y respecto a las prestaciones por asistencia sanitaria, éstas no constituyen hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre y cuando dicha asistencia tenga por objeto la prestación de servicios médicos, sanitarios y farmacéuticos destinados al tratamiento, conservación o establecimiento de la salud y de la aptitud para el trabajo, y en la medida en que en tales prestaciones no se aprecie una afluencia de riqueza, sino que persigan únicamente dicho tratamiento, conservación o establecimiento.

**CONSULTA 2007.5.4.4. IRPF – Ganancia patrimonial elementos patrimoniales afectos/desafectos a actividades económicas. Para calcular el importe de la ganancia patrimonial correspondiente a la transmisión de un local en el que su propietario desarrolló una actividad económica hace menos de 3 años, no serán de aplicación los coeficientes reductores al entenderse que no se ha consolidado la desafectación del local.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La "FMG", entidad patronal de empresarios, en virtud de lo dispuesto en el Decreto Foral 49/2006, realiza la siguiente consulta tributaria, en relación con el alcance e interpretación de la Disposición Transitoria Primera apartado Dos de la Norma Foral 10/2006 del IRPF, aplicable a partir del 1º de enero de 2.007, en el siguiente supuesto:

Un contribuyente adquiere en 1985 un local comercial para desarrollar en el mismo una actividad de venta al por menor de carne. Con fecha 31 de octubre de 2.005 cesa en la actividad y procede a arrendar el local a una entidad mercantil, de la que no forma parte, que va a continuar ejerciendo la misma actividad. Por parte del inquilino se ha planteado la posibilidad de adquirir el local a lo largo del presente ejercicio 2007.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

¿Ante una venta del citado local le serían de aplicación los coeficientes correctores previstos en la Disposición Transitoria Primera de la NF 10/2006, al haberse producido una desafectación del local con motivo del cese en la actividad tal y

como dispone el art. 27.5 de la citada Norma Foral?

¿El hecho de que la entidad que adquiere el local continúe con el ejercicio de la misma actividad, que se venía ejerciendo en el local, imposibilita la aplicación de los coeficientes de abatimiento?

¿Si la adquisición del local se realiza por los socios de la mercantil arrendataria del local y no por ésta última, se modificaría el régimen tributario aplicable?

#### CONTESTACIÓN

La Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativa a la determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, establece que:

*"Uno. El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:*

*1º) En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en el Capítulo V, del Título IV de esta Norma Foral. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2007, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 2006, ambos inclusive, respecto*

del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

*La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007 se reducirá de la siguiente manera:*

a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

*En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan.*

*Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.*

b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fueren bienes *inmuebles*, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión *Inmobiliaria*, se reducirá en un 11,11 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra anterior que exceda de dos.

c) Si los elementos patrimoniales transmitidos fueren acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y

representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, se reducirá en un 25 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos.

d) Las restantes ganancias patrimoniales generadas con anterioridad a 1 de enero de 2007 se reducirán en un 14,28 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos.

e) Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007 derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en las letras b), c) y d) anteriores tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en la letra a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.

2º) En los casos de valores admitidos a negociación, a 31 de diciembre de 2006, en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en las letras a) y d) del apartado 1 del artículo 49 de esta Norma Foral, las ganancias y pérdidas patrimoniales se calcularán para cada valor, acción o participación de acuerdo con lo establecido en el Capítulo V del Título IV de esta Norma Foral.

*Si, como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, se obtuviera como resultado una ganancia patrimonial, se efectuará la reducción que proceda de las siguientes:*

a) Si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o

*participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006, la parte de la ganancia patrimonial que se hubiera generado con anterioridad a 1 de enero de 2007 se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1º anterior. A estos efectos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007 será la parte de la ganancia patrimonial resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006.*

*b) Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006, se entenderá que toda la ganancia patrimonial se ha generado con anterioridad a 1 de enero de 2007 y se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1º anterior.*

*3º) Si se hubieran efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en esta disposición transitoria.*

*Dos. Lo establecido en esta disposición transitoria no será de aplicación a las transmisiones de elementos patrimoniales que hayan estado afectos a una actividad económica del contribuyente cuando la misma actividad se continúe ejerciendo bajo otra titularidad.*

En respuesta a su primera cuestión, en efecto, les es aplicable coeficientes reductores a las transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

Con respecto a su segunda pregunta, tal y como establece el apartado "dos" de la Disposición Transitoria Primera, anteriormente transcrita, si se conti-

núa desarrollando la misma actividad por parte del adquirente del elemento patrimonial transmitido en cuestión, no cabe la aplicación de coeficientes reductores.

No obstante, se debe tener en cuenta lo regulado en el artículo 27.5 de la Norma Foral 10/2006, anteriormente citada, referente a los elementos patrimoniales afectos, dispone que:

*"5. Se entenderá que no ha existido desafectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde la fecha de aquélla.*

*En los supuestos de cese en el ejercicio de la actividad se entenderá que se ha producido una desafectación previa de los elementos patrimoniales, salvo que se reanude el ejercicio de cualquier actividad económica en el plazo de los tres años siguientes contados desde la fecha de cese en la actividad.*

*Por el contrario, en el supuesto de afectación a las actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal, su incorporación se hará por el valor por el que los mismos fueron adquiridos.*

*Se entenderá que no ha existido esta última, a todos los efectos, si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde su afectación sin reinvertir el importe de la enajenación en los términos previstos en el artículo 22 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades".*

Por tanto, este Servicio entiende que si se vende el local después de haber estado desafecto por un período mínimo de 3 años, tal y como se establece en el artículo 27.5 de la Norma Foral, dicha desa-

fectación se habrá consolidado. Ello implicaría que ya no se da la continuidad a la que se refiere el apartado Dos de la Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral, con lo que serían de aplicación los coeficientes reductores regulados en el apartado Uno de dicha Disposición Transitoria.

En el caso objeto de la consulta, teniendo en cuenta que no han transcurrido 3 años desde la desafectación, en virtud del apartado Dos de la Disposición transitoria Primera, no se podrían aplicar los coeficientes de reducción.

Finalmente, para que no se apliquen coeficientes reductores, la norma no se pronuncia sobre la cualidad de la persona que vaya a desarrollar la misma actividad bajo otra titularidad, por lo que entendemos que es irrelevante si se trata de persona física o jurídica.

**CONSULTA 2007.6.8.1. IRPF – Rendimientos de trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Indemnización de carácter fijo y periódico satisfecha durante un periodo inferior a 5 años en el marco de un plan de jubilaciones anticipadas: al no realizarse su imputación en un único periodo impositivo, no tiene la consideración de rendimiento de trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo y, por tanto, no resultan de aplicación los porcentajes de integración del 60 y 50 por 100 (salvo que el cociente de dividir el nº de años de generación entre el nº de períodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos o a cinco, respectivamente).**

## HECHOS PLANTEADOS

La “UNIVERSIDAD” se plantea a través de un plan de jubilaciones anticipadas de carácter voluntario abonar una indemnización a cada profesor con carácter fijo y periódico durante un periodo no superior a 5 años. La cuantía de la prima por jubilación se fija en un Plan de jubilación anticipada y voluntaria del personal docente e investigador.

## CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a la prima abonada por jubilación anticipada del personal docente e investigador.

## CONTESTACIÓN

Por lo que respecta al tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades satisfechas al personal docente e investigador al servicio de la “UNIVERSIDAD” por su jubilación voluntaria y anticipada, de conformidad con lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007:

“Artículo 19.- Rendimiento íntegro del trabajo.

1. El rendimiento íntegro del trabajo estará constituido, con carácter general, por la totalidad de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo.

2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes

porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

a) Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

*El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

*Lo dispuesto en esta letra podrá adaptarse a supuestos especiales, en los términos establecidos reglamentariamente".*

De lo expuesto, manifestar que para aplicar los porcentajes de integración previstos la indemnización deberá tener un periodo de generación superior a dos y/o ser considerado irregular. Este precepto se encuentra desarrollado, entre otros, en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 111/2001, donde se establece que: "1. A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo.

En consecuencia, las cantidades abonadas al

personal docente e investigador al servicio de la "UNIVERSIDAD" por su jubilación anticipada respecto a la edad obligatoria, que tiene previsto realizar a través de la aprobación de un plan, tienen consideración de incentivos o primas, cuyo período de generación, son los años que le restan a los profesores desde que perciben la cantidad hasta la edad de jubilación obligatoria.

Por lo que si el período es superior a los 2 años o a los 5 años y no se obtienen de forma periódica o recurrente, la integración de la citada prima de jubilación en la Base Imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrá llevar a aplicar porcentajes de integración.

Si por el contrario tal y como establece el contenido de la consulta, la cuantía de la indemnización se percibe de forma fraccionada por un tiempo no superior a 5 años, con carácter fijo y periódico, para que el profesor no vea reducidos sus ingresos al pasar a la situación de pensionista, de forma que todas estas percepciones vienen a sustituir las retribuciones que se dejan de obtener hasta el momento de la jubilación por la resolución del vínculo laboral: señalar que la indemnización que pudiera corresponder a cada profesor tampoco puede ser considerada como un rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, en el sentido de lo previsto en el artículo 7 del RIRPF, en cuanto que su imputación no se realiza en único período impositivo.

A salvo lo dispuesto en "Art. 7. 2. (9) Cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo serán aplicables los porcentajes de integración del 60 por 100 o del 50 por 100 contenidos en el artículo 16.2.a), párrafo primero

de la Norma Foral del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos o a cinco, respectivamente."

**CONSULTA 2007.6.8.2. IS - IVA. Lugar de realización de operaciones. Caso de una sociedad con volumen de operaciones superior a 6 millones de euros, con domicilio fiscal en un territorio foral y con establecimientos en los tres territorios forales cuyo objeto consiste en la prestación de servicios de alquiler de maquinaria auxiliar para la construcción.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad con domicilio social y fiscal en Bizkaia, cuyo objeto social consiste en la prestación de servicios de alquiler de maquinaria auxiliar para la construcción, siendo su volumen de operaciones superior a los 6 millones de euros. Cuenta con medios materiales y humanos distribuidos principalmente en Bizkaia, donde se ubican las oficinas principales y una amplia explanada donde se localiza la mayor parte de la maquinaria afecta a la actividad de alquiler. No obstante, también cuenta con una mínima organización de medios materiales y humanos en Álava, Gipuzkoa y Navarra. En concreto, en los territorios forales de Álava y Gipuzkoa dispone en cada uno de una oficina y de una explanada en régimen de arrendamiento. En estas instalaciones trabajan un auxiliar administrativo, un comercial y uno o varios mecánicos, y en las explanadas con las que cuenta se ubica la maquinaria destinada al alquiler en cada

zona. La gestión administrativa de la contratación de los servicios en la zona se lleva a cabo desde las oficinas de Álava y Gipuzkoa, si bien el resto de las funciones administrativas, como la gestión de cobro, la llevanza de la contabilidad o el asesoramiento, entre otros, se realiza desde las oficinas centrales de Bizkaia. Hasta la fecha ha venido entendiendo que los servicios de alquiler se prestan desde su centro de trabajo en Bizkaia, al realizarse en este territorio la parte más importante de la gestión administrativa relacionada con el servicio de alquiler.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer cuál es la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuál es el criterio de reparto entre ellas.

#### CONTESTACIÓN

Respecto de la exacción del Impuesto de Sociedades, el artículo 15 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, determina que: "Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 6 millones de euros. Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 6 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Adminis-

traciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente, y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales".

A estos efectos, el artículo 16 del mismo Concierto Económico prevé que: "Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes: (...) B) Prestaciones de servicios: 1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio. (...) C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco: 1.º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. 2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. 3.º Los arrendamientos de medios de transporte".

Por su parte, la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto de Sociedades (NFIS), dispone en su artículo 2 que: "4. Corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto: a) En exclusiva cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 6 millones de euros. b) En proporción al volumen de operaciones realizado en Bizkaia durante el ejercicio, siempre que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere exce-

dido de 6 millones de euros. (...) 6. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio, cuando de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo siguiente, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. 7. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. La proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales. (...)".

Y en el artículo 2.bis de la misma NFIS se señala que: "Se entenderán realizadas en Bizkaia las operaciones siguientes: (...) 2. Prestaciones de servicios. A) Las prestaciones de servicios cuando se efectúen desde Bizkaia. (...) 3. No obstante lo dispuesto en los números 1 y 2 anteriores, se entenderán realizadas en Bizkaia las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia: A) Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. B) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. C) Los arrendamientos de medios de transporte. (...)".

De otro lado, en lo que afecta a la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 27 del Concierto Económico recoge que: "Uno. 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 6 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. (...) Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. (...)".

Mientras que en el artículo 28 del Concierto Económico se regula que: "Uno. 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: (...) B) Prestaciones de servicios: 1º. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio. (...) C) No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exac-

ción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes: 1.º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. 2.º Los 3 servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. 3.º Los arrendamientos de medios de transporte. (...)".

Por último, el artículo 2 bis de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa que: "Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se efectuará por esta Diputación Foral ajustándose a las siguientes normas: 1.º Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a esta Diputación Foral, cuando su domicilio fiscal esté situado en el Territorio Histórico de Bizkaia. 2.º Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 6 millones de euros y operen exclusivamente en territorio vizcaíno tributarán íntegramente a esta Diputación Foral, con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal. 3.º Cuando el sujeto pasivo opere en territorio vizcaíno y además en otro u otros territorios y su volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 6 millones de euros, tributará a esta Diputación Foral en proporción al volumen de operaciones efectuado en Bizkaia, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en este artículo y con independencia del lugar en el que esté si-

*tuado su domicilio fiscal. (...) Tres. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión establecidos en el apartado 4 siguiente, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. Cuatro. A los efectos de este Impuesto, las operaciones sujetas se entenderán realizadas en Bizkaia de acuerdo con las siguientes reglas: (...) 2.º Prestaciones de servicios. A) Las prestaciones de servicios cuando se efectúen desde Bizkaia. (...) 3.º No obstante lo dispuesto en las reglas 1.º y 2.º anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Diputación Foral de Bizkaia cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en el Territorio Histórico de Bizkaia en las operaciones siguientes: A) Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. B) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. C) Los arrendamientos de medios de transporte. (...)".*

En consecuencia, con todo lo anterior, la consultante, empresa prestadora de servicios con volumen de operaciones en el año anterior superior a 6 millones de euros, deberá tributar tanto por el Impuesto sobre Sociedades como por el Impuesto sobre el Valor Añadido a la Diputación Foral de Bizkaia y al resto de Administraciones donde opere, en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, aun cuando en el escrito presentado no se detalla la naturaleza de los bienes que arrienda, de los datos aportados parece desprenderse que no se trata de medios de transporte,

por lo que para determinar dónde deben localizarse las operaciones por las que pregunta tienen que atenderse a la regla general, de conformidad con la cual las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el territorio desde el que se efectúen. En un caso como el planteado, en el que la entidad cuenta con establecimientos en Bizkaia, Álava y Gipuzkoa, desde los cuales se formalizan los contratos y se ponen a disposición de los clientes los bienes arrendados, hay que entender que opera en los citados territorios, a cada uno de los cuales tendrá que imputar el volumen de las operaciones correspondientes a los servicios contratados a través de ellos.

No obstante todo lo anterior, si la entidad presta servicios de arrendamiento de medios de transporte, las operaciones correspondientes a los mismos tendrían que atribuirse a Bizkaia, por ser éste el territorio en el que radica su domicilio fiscal. A estos efectos, el Concierto Económico no contiene ninguna definición de medio de transporte, por lo que para establecer qué debe considerarse por tal, procedería acudir a lo dispuesto en la Nomenclatura Arancelaria, teniendo en cuenta, además, que la regla de localización especial de los servicios de arrendamiento de medios de transporte se basa en las especiales circunstancias que se dan en su utilización, ya que, por su naturaleza, están destinados a desplazarse continuamente de un lugar a otro.

Por último, en todo caso deberá atribuirse a Bizkaia el volumen de operaciones correspondiente a los servicios de transporte, incluso los de mudanza o grúa que puedan prestarse, por radicar en este Territorio Histórico el domicilio fiscal de la entidad.



## RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV

### DATOS ACUMULADOS A OCTUBRE DE 2007

La recaudación líquida contabilizada por las Diputaciones Forales al mes de octubre de 2007, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a 10.544.830.070 €, lo que representa una tasa de variación del 10,5% respecto a la recaudación formalizada en el mismo período de 2006.

Así pues, la tasa interanual recaudatoria mantiene un alto nivel, sólidamente apoyada en la evolución seguida por los tributos directos, en los que con la excepción del I. s/Sucesiones y Donaciones, que está aumentando moderadamente su recaudación, el resto está comportándose de modo más que notable respecto al año anterior.

Mucho menor es el dinamismo mostrado por la imposición indirecta que, lastrada por la débil evo-

lución del IVA, y con algunos impuestos que están recaudando menos que en 2006, aumenta su recaudación por gestión propia por debajo del crecimiento estimado para el PIB nominal vasco, aumento que aún se reduciría en casi dos puntos porcentuales con la incorporación de la recaudación proveniente de los Ajustes.

Finalmente, el Capítulo III de ingresos se anota un notable incremento interanual y es que si bien las tasas de juego repiten la recaudación del ejercicio precedente, los demás apartados del capítulo se anotan una extraordinaria expansión.

Una vez netados en los dos ejercicios la recaudación íntegra y las devoluciones de los importes provenientes de los ajustes entre las Diputaciones Forales por los II.EE de Fabricación y por el IVA, la recaudación neta cede unas décimas respecto al mes anterior, ya que ha bajado la tasa interanual de los ingresos, mientras que las devoluciones mantienen un alto ritmo expansivo.

	Enero/octubre-06	Enero/octubre-07	Tasa de variación
Recaudación íntegra y Residuos	11.658.295.257	13.103.936.962	11,2%
Devoluciones	(2.119.069.475)	(2.559.106.622)	20,8%
Recaudación líquida	9.539.225.782	10.544.830.070	10,5%

\* Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio. Dpto. de Hacienda y Administración Pública. Eusko Jaurlaritza - Gobierno Vasco

Al mes de octubre continúa la buena marcha recaudatoria de todos los componentes del IRPF, incluida la Cuota diferencial neta, que sigue disminuyendo su negatividad, lo que arroja para el conjunto del IRPF un aumento interanual del 14,0%.

Así, en cuanto a la retenciones sobre los **Rendimientos del Trabajo** se refiere, las tres Diputaciones Forales están viendo como evoluciona favorablemente su recaudación, con el mejor resultado para Álava, tal y como viene sucediendo a lo largo del ejercicio.

Lógicamente, este apartado está afectado por la aplicación de la nueva tabla de retenciones, aprobada por las Diputaciones Forales con vigencia desde el 1 de enero de 2007, en línea con la tarifa de la nueva normativa foral del impuesto.

En efecto, desde primeros de año se aplica la nueva tabla, que afecta con carácter general a todas las rentas del trabajo y supone una rebaja media de un punto y, por lo tanto, una incidencia recaudatoria muy superior a su deflactación habitual, con lo que se anticipa una parte significativa de la merma recaudatoria derivada de la reforma del impuesto.

No obstante, el resultado es una mayor recaudación por estas retenciones de 224.801.183 € al mes de octubre, lo que supone un aumento del 7,6% para el conjunto de la CAPV, esto es, ligeramente por encima del crecimiento nominal que la economía vasca está registrando actualmente.

Si bien con algunas diferencias interterritoriales, las tres Diputaciones Forales están aumentando de modo excelente su recaudación proveniente de las retenciones aplicables a las rentas del **capital mobi-**

**liario, inmobiliario y plusvalías**, que a comienzos de año estrenaban un tipo único del 18% para todos estos rendimientos, con independencia de su origen o de su periodo de generación.

También la **Cuota diferencial neta** continúa evolucionando positivamente al mes de octubre en los tres Territorios Históricos, y además con un 14,1% de incremento medio, ya que aunque se está devolviendo un poco más que en 2006, los ingresos se están incrementando en un 34,2%, lo que incide en el resultado de este apartado tributario.

Las devoluciones practicadas en lo que se lleva de ejercicio, en el primer trimestre como últimos flecos de las rentas ya vencidas y en los meses posteriores con la devolución de la casi totalidad de las devoluciones totales previstas para la Renta-06, se distribuyen como sigue:

Devoluciones enero/octubre-07 (euros)	
Renta-05	
Enero - marzo	7.374.000
Renta-06	
Abril - octubre	823.373.000
Total devoluciones	830.747.000

Parte de los mayores ingresos de la **Renta-06** provienen de los contribuyentes que aprovecharon los últimos días de 2006 para vender activos, al conocer que el 1 de enero del año siguiente entrarían en vigor estas novedades normativas:

- Subida al 18% en el tipo aplicable a las plusvalías.

- Modificación del régimen transitorio aplicable a los elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31.12.94.

Por otra parte, han sido muy pocos los cambios normativos aplicados en la Renta-06, que obedecen fundamentalmente a actualizaciones ya habituales en el ámbito tributario vasco:

- Incremento en un 2% de las cuantías tanto de la reducción por tributación conjunta, como de las deducciones familiares y personales.
- Actualización de la escala del impuesto en el mismo porcentaje del 2%.
- Exención de los premios relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos.
- Establecimiento de los coeficientes de actualización aplicables a las transmisiones realizadas en el ejercicio de 2006, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al IRPF.
- Determinación de los signos, índices y módulos para el régimen de estimación objetiva singular.

El resultado final esperado es de un importe negativo claramente inferior al saldo neto de la campaña precedente, y es que en la Renta-06 se está devolviendo más, pero también aumentan los ingresos respecto a los recibidos en 2006 y, además, a un ritmo muy superior.

En definitiva, por segundo año consecutivo va a disminuir la negatividad del resultado neto de la campaña de renta y, en consecuencia, de la Cuota diferencial neta del impuesto, rompiendo así la tra-

yectoria descendente de los últimos años.

La recaudación acumulada por el **IMPUUESTO sobre SOCIEDADES** asciende a 1.776.107.103€, esto es, un 21,5% por encima de la recaudación del ejercicio anterior, gracias al destacada evolución de la Cuota diferencial neta, que se ve aún superada por el excelente comportamiento de los demás apartados del I. Sociedades.

La recaudación registrada por **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que recoge el cincuenta por ciento de la recaudación por este concepto, se incrementa interanualmente en un 49,8%, con el mejor resultado para Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Las tres Diputaciones Forales también están incrementando la recaudación proveniente de los **Rendimientos del Capital Inmobiliario**, en torno al 24,8%, mientras que en el apartado de **Ganancias Patrimoniales** la tasa de Bizkaia destaca sobre los ya altos resultados del resto, arrojando un aumento consolidado del 106,8% como mayor recaudación respecto a octubre-06.

En cuanto al componente más importante dentro del impuesto, la **Cuota diferencial neta**, se incrementa interanualmente en un más que notable 17,7%, una vez que las Diputaciones Forales han contabilizado el último ciclo recaudatorio de julio, en el que han coincidido todas las autoliquidaciones del impuesto, cuyo plazo de presentación, según la normativa foral, vence el 25 de julio.

Así pues, al mes de octubre la recaudación íntegra supera ampliamente a la del año anterior, mientras que las devoluciones se incrementan en más de un 150%, si bien respecto a 2006, ejercicio en el que se contabiliza un importe atípicamente bajo en

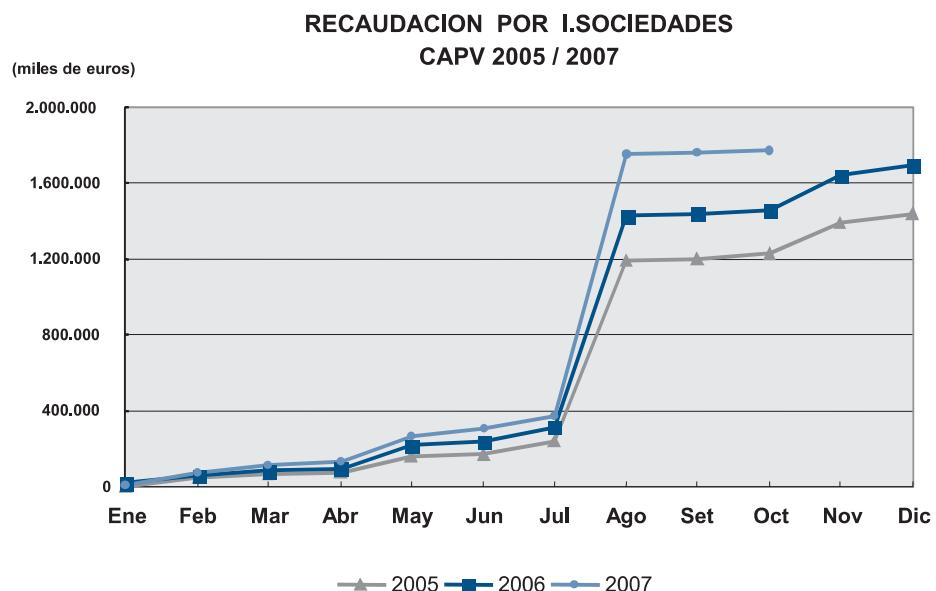
concepto de devoluciones.

Es en Bizkaia donde se registra el mayor aumento interanual de los ingresos, por lo que a pesar de la fuerte expansión de las devoluciones, que no obstante están por debajo de las contabilizadas hace dos ejercicios, consigue el mejor resultado para este apartado tributario, el 20,9%.

Ligeramente inferior es la tasa interanual a la

que se llega en el Territorio Histórico de Álava, cuyos ingresos se incrementan también por encima del 20% y cuyas devoluciones triplican el bajo nivel que se registraba en el ejercicio anterior.

Finalmente, en cuanto a Gipuzkoa se refiere, tanto los ingresos como las devoluciones evolucionan más moderadamente que en el resto, resultando para la recaudación neta un aumento interanual del 10,5%.



Estos datos son ya bastante significativos, pues en lo que resta de ejercicio sólo quedan por contabilizar los pagos a cuenta de octubre y diciembre para las sociedades bajo normativa estatal. Por lo tanto, dado que la Cuota diferencial neta supone en torno al 90% del impuesto, se prevé que al cierre de 2007 en los tres Territorios Históricos la recaudación se incremente muy por encima de cómo va a

hacerlo el PIB nominal vasco, y en todos ellos se superen con holgura su partida presupuestaria respectiva. Se trata, en definitiva, de un notable avance recaudatorio, que obedece básicamente a los ingresos contabilizados en julio y agosto de 2007, como reflejo de los resultados empresariales del ejercicio 2006, que arrojan a nivel de la CAPV una mayor recaudación del 13% respecto a los mismos

meses del año anterior.

En cuanto al IVA Gestión propia, al mes de octubre del año en curso las Diputaciones Forales han contabilizado la recaudación por IVA Gestión propia resultante de las autoliquidaciones siguientes:

- Diez meses de grandes empresas.
- Cuarto trimestre de 2006, primer, segundo y tercer trimestre de 2007 de pequeñas empresas.

Pues bien, esta recaudación experimenta un discreto aumento interanual del 3,8% lo que supone una mayor recaudación de 97.605.864 €, resultado de un firme aumento de los ingresos, pero sobre todo del fuerte incremento de las devoluciones.

Una vez realizado el ajuste interterritorial a la recaudación por IVA, correspondiente al primer y segundo trimestre del ejercicio, se producen variaciones en la evolución de la recaudación por gestión propia de las Diputaciones Forales, con resultado positivo sólo en el caso de Bizkaia, que ve mejorada en seis décimas su tasa interanual.

Así pues, en virtud del acuerdo adoptado por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, a finales de abril, julio y octubre se ha practicado el citado ajuste, cuyos importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente:

Álava	14.970.582
Bizkaia	(83.928.311)
Gipuzkoa	68.957.729

Es en Álava donde se consigue la mejor tasa interanual, el 10,5% antes del ajuste interno, y es que en este Territorio Histórico se alcanza el aumento más elevado de los ingresos, el 12,2%, además de un incremento no excesivo de sus devoluciones.

En cuanto a Gipuzkoa se refiere, sus ingresos presentan un ritmo expansivo ligeramente inferior al de Álava, si bien ésto va acompañado de una mayor contención de las devoluciones, resultando un aumento en la recaudación neta, antes del ajuste interno, del 9,3%.

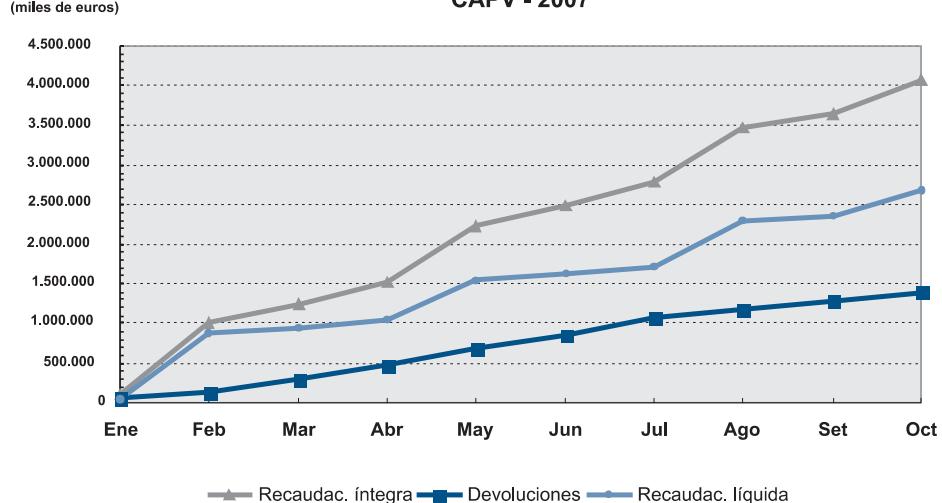
Finalmente, Bizkaia es el único Territorio Histórico en el que continúa decrementándose interanualmente la recaudación por este impuesto, que pasa a ser de un incremento de dos décimas con la incorporación del ajuste.

En efecto, el ritmo de los ingresos es más de dos puntos inferior al registrado en Álava y Gipuzkoa, mientras que las devoluciones continúan incrementándose en más de un 40%, como consecuencia del aumento general de peticiones, así como de fuertes devoluciones sin contrapartida en el ejercicio anterior.

El resultado consolidado para el conjunto de la CAPV es de unas devoluciones que si bien continúan su tendencia descendente de los meses anteriores, todavía registran un alto ritmo expansivo, el 26,3%, por lo que a pesar de la firme expansión de los ingresos, la recaudación neta registra un discreto incremento del 3,8%.

A finales de los meses de abril, julio y octubre se ha realizado con la Administración del Estado el **Ajuste IVA**, de 2006 y a los tres primeros trimestres

**RECAUDACION POR IVA-GESTION PROPIA  
CAPV - 2007**



de 2007, con un resultado muy similar al que contabilizaba en octubre-06.

Esta recaudación por el Ajuste IVA ingresado y contabilizado por las Diputaciones Forales al mes de octubre, difiere en sólo un punto porcentual de la del ejercicio precedente y presenta algunas particularidades.

Así, por primera vez la liquidación del Ajuste para un ejercicio, el de 2006, ha resultado a favor de la Administración del Estado. En efecto, a noviembre-06 la Agencia tributaria tenía ya contabilizado el 99,8% del IVA recaudado, en torno a siete puntos más que la formalización habitual a esa fecha, por lo que la extrapolación de estos datos superaba la recaudación de cierre del ejercicio, resultando un importe muy elevado en el Ajuste del 4º trimestre y, en consecuencia, un importe atípicamente negativo en la liquidación del ejercicio.

En cuanto al ajuste de los tres primeros trimestres de 2007, la recaudación realizada por el IVA-Im-

portaciones acumula un crecimiento del 10,4%, el mismo aumento resultante en el ajuste practicado al mes de setiembre, dado que el ritmo de contabilización seguido por la Agencia Tributaria es similar al de 2006.

La recaudación del IVA-Operaciones interiores, por el contrario, sólo se incrementa en cuatro décimas, y es que mientras los ingresos están aumentando en un 9,8%, con un comportamiento bastante similar de grandes Empresas y de PYMES, las devoluciones lo están haciendo en un 26,5%, con un grado de realización superior al de su campaña tipo en unos cuatro puntos porcentuales.

Por otra parte, al mes de setiembre la Hacienda estatal ha formalizado en torno al 82% de la recaudación realizada, lo que supone un menor ingreso próximo a los 112.110.000 € en el ajuste del tercer trimestre.

Las Diputaciones Forales llevan contabilizado por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un

total de 1.146.486.181 €, esto es, un **6,4%** por encima de la recaudación contabilizada en el mismo período del año anterior, con pocas diferencias interterritoriales, pues los ajustes recaudatorios internos por estos impuestos correspondientes al tercer trimestre del año en curso se han contabilizado en el mes citado.

Continúa evolucionando positivamente la recaudación por el **I. E. s/Tabaco** y, además, con una tasa interanual del **18,3%**, incremento que ha sido muy superior en los meses anteriores, y que puede atribuirse al elevado crecimiento de los precios, lo que ha más que compensado la supuesta baja de los consumos físicos de tabaco.

También sigue registrando un aumento recaudatorio el impuesto que grava los **hidrocarburos**, si bien de mucha menor entidad, el **3,7%**, dos puntos por debajo de la tasa a la que se llegaba en octubre del ejercicio anterior.

El continuo desplazamiento hacia la compra de vehículos con gasóleos bonificados, se ve compensando por el moderado aumento del consumo, favorecido por el mantenimiento de las tarifas del impuesto.

Los impuesto especiales que gravan la **cerveza** y el **alcohol**, por el contrario, están recaudando menos que en 2006, lo que sucede por segundo año consecutivo. Ahora bien, en estos casos las campañas tanto de Sanidad como de Tráfico pueden estar acelerando el traslado del consumo hacia bebidas con menor graduación, que soportan menor carga impositiva.

Sí está viendo incrementarse su recaudación el impuesto que grava la **electricidad**, en un **10,5%** al mes de octubre, impuesto que, impulsado por la

subida de sus precios, así como de su consumo, va a completar dos ejercicios seguidos con tasas interanuales de dos dígitos.

En el mes de octubre las Diputaciones Forales han pagado y contabilizado como devoluciones a la Hacienda Estatal los Ajustes II.EE. Fabricación correspondientes al tercer trimestre de 2007, con lo que el importe acumulado por este concepto asciende a 91.535.427 €, que duplica el del ejercicio anterior.

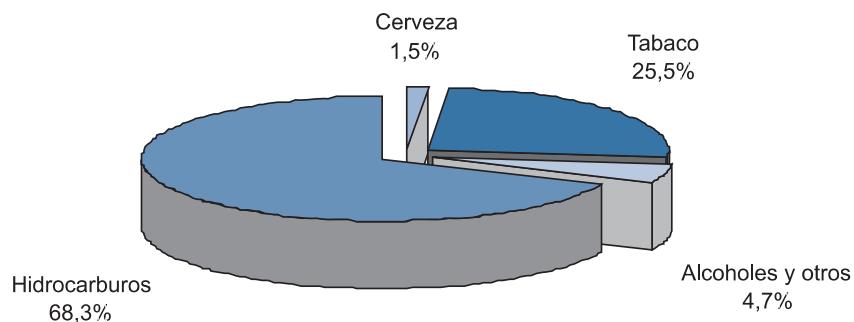
Al igual que se ha indicado en el Ajuste IVA, también en estos impuestos la Agencia Tributaria había formalizado a noviembre-06 casi el 100% de la recaudación realizada, con lo que ha resultado una liquidación del ejercicio de 2006 mucho más negativa que la que ha venido dándose en ejercicios anteriores.

Como viene siendo habitual, se aprovecha este flujo financiero para practicar el ajuste interno entre las Diputaciones Forales de su recaudación propia por II.EE. Fabricación, incluidos el I.E. s/Electricidad y el que grava las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, según los coeficiente horizontales vigentes en el ejercicio de 2007. El resultado para el conjunto de estos impuestos ha sido el siguiente:

Álava	33.394.811
Bizkaia	(248.505.963)
Gipuzkoa	215.111.152

Los importes resultantes de estos ajustes, un poco superiores a los practicados a octubre-06, se han contabilizado trimestralmente dentro de la recaudación por gestión propia de cada Impuesto Especial, como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente.

**RECAUDACION TOTAL II. EE. FABRICACION  
CAPV. Enero / Octubre 2007**



Se ha ejecutado al mes de octubre el 83,9% del Presupuesto-07 de tributos concertados por gestión propia, sólo unas décimas por debajo del grado de ejecución que se registraba en el año precedente. Así pues, se trata de una avanzada ejecución, derivada del buen comportamiento que se está observando en los tres grandes impuestos:

- Es en el **I. Sociedades** donde se registra la mayor ejecución presupuestaria, sin grandes diferencias entre las Diputaciones Forales, que están ya alcanzando su techo presupuestario, lo que seguirá mejorando en lo que resta de ejercicio, en base a la notable trayectoria de todos los apartados del impuesto.
- También los componentes del **IRPF** están aumentando interanualmente su recaudación y presentan un nivel de ejecución presupuestaria superior a la de octubre-06, de tal modo que puede preverse que al final del ejercicio las tres Diputaciones Forales superarán su partida presupuestaria respectiva.

- La recaudación del **IVA Gestión propia**, por el contrario, presenta una ejecución presupuestaria claramente inferior a la del año anterior, con el más alto nivel de cobertura presupuestaria para Bizkaia, que cuenta con un importante volumen de operaciones asimiladas a la importación.

En cuanto al resto de los tributos, en casi todos ellos se espera cerrar el ejercicio por encima de su partida presupuestaria:

- Una vez más el **I. s/Renta No Residentes**, tributo directo que grava la renta obtenida en territorio vasco por las personas físicas y entidades no residentes en el Estado, es el que presenta una mejor evolución interanual, y puede cerrar el ejercicio duplicando el importe de su partida presupuestaria.
- Destaca, a continuación, el comportamiento del **I. s/Patrimonio**, que va a cerrar el ejercicio con un notable aumento recaudatorio,

continuando así con la senda ascendente reiniada en 2005, reflejo del buen resultado obtenido por la bolsa española, que cerraba el ejercicio de 2006 con una revalorización superior al 30%, mejorando las ya altas tasas de los dos años anteriores, tal y como está sucediendo con un año de desfase en la recaudación alcanzada por el I. s/ Patrimonio.

- De más que aceptable puede calificarse la marcha recaudatoria al mes de octubre del I.E. s/**Determinados Medios de Transporte**, que arroja para la CAPV un aumento del 8,6%, con la tasa más elevada para el Territorio Histórico de Álava.

Esta recaudación no parece acusar, por el momento, la débil situación que atraviesa la venta de automóviles, si bien se espera que en lo que queda de año pueda desacelerarse su ritmo recaudatorio hasta alcanzar el cien por cien de su presupuesto.

- Un resultado similar es el esperado para el I. s/**Transmisiones Patrimoniales**, lógicamente incidido por la marcha moderada de las ventas de viviendas de segunda mano, componente muy importante de este impuesto, así como por el nivel en el precio de las mismas, y que en el Territorio Histórico de Bizkaia alcanza un excelente resultado al contabilizar

de nuevo en el pasado mes de setiembre una destacada operación societaria.

- Ligeramente inferior es el resultado estimado para el I. s/**Primas de Seguros**, que con la tasa más elevada para el Territorio Histórico de Álava, puede cerrar el año con un aumento recaudatorio consolidado del 6,2%.
- A la vista de los datos recaudatorios del mes de octubre, el I.E. s/**Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos** puede llegar al 31 de diciembre con un crecimiento del 3,3%, que será distribuido territorialmente según los coeficientes horizontales de 2007.
- Muy por debajo de los altos incrementos de la imposición directa está evolucionando la recaudación por el I. s/**Sucesiones y Donaciones**, que previsiblemente no va a cerrar en los tres Territorios Históricos el ejercicio por encima del nivel alcanzado en el año anterior, si bien para el conjunto de la CAPV se espera que llegue a superar su partida presupuestaria.
- Continúa sin despegar la recaudación de la **Tasa de Juego** que, a la vista de la débil evolución que muestra al mes de agosto, se prevé que cierre el ejercicio alejado de su techo presupuestario.

## Recaudación CAPV

Período: enero/octubre 2007

(Importes en euros)

	Acumulado 2007	Acumulado 2006	Diferencia	% Incio.	Presupuesto 2007	Ejecución (%)
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>						
Impo. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	3.195.133.981	2.970.332.798	224.801.183	7,6	3.899.167.000	81,9
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	189.728.013	126.616.328	63.111.685	49,8	177.564.000	106,9
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	30.780.498	24.660.629	6.119.869	24,8	40.272.000	79,4
Retenciones Ganancias Patrimoniales	29.632.801	14.330.400	15.302.401	106,8	24.457.000	121,2
Pagos frac. Profes. y Empresariales	138.050.947	131.794.278	6.256.669	4,7	179.410.000	76,9
Cuota diferencial neta	<u>(432.710.091)</u>	<u>(503.516.025)</u>	<u>(70.805.934)</u>	<u>(14,1)</u>	<u>(375.896.000)</u>	
<b>Total IRPF</b>	<b>3.150.616.149</b>	<b>2.764.218.408</b>	<b>386.397.741</b>	<b>14,0</b>	<b>3.944.974.000</b>	<b>79,9</b>
Impo. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	189.728.008	126.616.323	63.111.685	49,8	177.564.000	106,9
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	30.780.490	24.660.621	6.119.869	24,8	40.272.000	76,4
Retenciones Ganancias Patrimoniales	29.632.800	14.330.399	15.302.401	106,8	24.457.000	121,2
Cuota diferencial neta	<u>1.525.965.805</u>	<u>1.296.113.545</u>	<u>229.852.260</u>	<u>17,7</u>	<u>1.528.683.000</u>	<u>99,8</u>
<b>Total I. Sociedades</b>	<b>1.776.107.103</b>	<b>1.461.720.888</b>	<b>314.386.215</b>	<b>21,5</b>	<b>1.770.976.000</b>	<b>100,3</b>
Impo. s/ Renta No Residentes	140.842.178	57.337.275	83.504.903	145,6	63.864.000	220,5
Impo. s/ Sucesiones y Donaciones	61.088.608	58.341.358	2.747.250	4,7	72.988.000	83,7
Impo. s/ Patrimonio	154.144.869	125.719.249	28.425.620	22,6	135.347.000	113,9
Impuestos extinguidos						
<b>Total Impuestos Directos</b>	<b>5.282.798.907</b>	<b>4.467.337.178</b>	<b>815.461.729</b>	<b>18,3</b>	<b>5.988.149.000</b>	<b>88,2</b>
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>						
IVA Gestión propia	2.685.273.333	2.587.667.469	97.605.864	3,8	3.527.587.000	76,1
Impo. s/ Transmisiones Patrimoniales	324.533.552	275.650.728	48.882.824	17,7	366.338.000	88,6
Impo. s/ Actos Jurídicos Documentados	113.439.306	112.351.178	1.088.128	1,0	145.308.000	78,1
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	62.058.028	57.168.671	4.889.357	8,6	75.540.000	82,2
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	12.152.096	13.774.142	(1.622.046)	(11,8)	17.600.000	69,0
Hidrocarburos	867.544.785	836.976.802	30.567.983	3,7	1.051.000.000	82,5
Labores Tabaco	263.458.129	222.698.657	40.759.472	18,3	272.400.000	96,7
Cerveza	3.331.171	4.021.759	(690.588)	(17,2)	5.500.000	60,6
Electricidad	53.982.111	48.832.683	5.149.428	10,5	61.900.000	87,2
I. s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	39.520.263	38.029.565	1.490.698	3,9	53.500.000	73,9
I.E. s/Carbón						
Impo. s/ Primas de Seguros	60.304.789	56.196.994	4.107.795	7,3	78.529.000	76,8
Impuestos extinguidos	1.260.924	1.952.870	(691.946)	(35,4)	3.002.000	42,00
<b>Total Impuestos Indirectos</b>	<b>4.486.858.487</b>	<b>4.255.321.518</b>	<b>231.536.969</b>	<b>5,4</b>	<b>5.658.204.000</b>	<b>79,3</b>
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>						
Bingo	24.745.575	25.098.300	(352.725)	(1,4)	35.327.000	70,0
Máquinas y aparatos automáticos	25.618.027	24.687.840	930.187	3,8	34.368.000	74,5
Casinos y otros	2.835.082	3.380.162	(545.085)	(16,1)	4.058.000	69,9
<b>Total Tasa de Juego</b>	<b>53.198.684</b>	<b>53.166.307</b>	<b>32.377</b>	<b>0,1</b>	<b>73.753.000</b>	<b>72,1</b>
Recargos	11.877.103	8.402.231	3.474.872	41,4	11.648.000	102,0
Intereses de Demora	11.677.142	8.646.910	3.030.232	35,0	10.176.000	114,8
Sanciones	14.774.453	8.984.230	5.790.223	64,4	13.500.000	109,4
<b>Total Tasas y otros ingresos</b>	<b>91.527.382</b>	<b>79.199.678</b>	<b>12.327.704</b>	<b>15,6</b>	<b>109.077.000</b>	<b>83,9</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA</b>	<b>9.861.184.776</b>	<b>8.801.858.374</b>	<b>1.059.326.402</b>	<b>12,0</b>	<b>11.755.430.000</b>	<b>83,9</b>
Ajuste IVA: Aduanas	460.111.402	419.589.843	40.521.559	9,7	613.080.000	75,0
Operaciones Interiores	315.069.319	364.888.941	(49.819.622)	(13,7)	582.270.000	54,1
<b>Total Ajuste IVA</b>	<b>775.180.721</b>	<b>784.478.784</b>	<b>(9.298.063)</b>	<b>(1,2)</b>	<b>1.195.350.000</b>	<b>64,8</b>
Ajustes Impots. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios	258.369	230.590	27.779	12,0	320.000	80,7
Importaciones	36.844.862	41.983.627	(5.138.765)	(12,2)	51.190.000	72,0
Op. Interiores	8.112	5.754	2.358	41,0	7.000	115,9
Hidrocarburos	(147.090.212)	(145.092.011)	(1.998.201)	(1,4)	(193.800.000)	75,9
Importaciones	5.759.264	44.571.639	(38.812.375)	(87,1)	82.400.000	7,0
Op. Interiores	162.508	172.256	(9.748)	(5,7)	250.000	65,0
Labores Tabaco	12.521.670	11.016.769	1.504.901	13,7	15.800.000	79,3
Cerveza						
Importaciones	(91.535.427)	(47.111.376)	(44.424.051)	(94,3)	(43.833.000)	
Op. Interiores						
Total Ajustes Impots. Especiales						
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>	<b>10.544.830.070</b>	<b>9.539.225.782</b>	<b>1.005.604.288</b>	<b>10,5</b>	<b>12.906.947.000</b>	<b>81,7</b>

# N

## ormativa tributaria (30 junio - 17 diciembre 2007)

### ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

**PROC** ORDEN 2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.. (B.O.E. nº 163, de lunes, 09 de julio de 2007)

**IRNR  
IS** ORDEN 2243/2007, de 24 de julio, por la que se amplía el plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español para aquellos sujetos pasivos cuyo período impositivo finalice entre el 29 de diciembre de 2006 y el 4 de enero de 2007.. (B.O.E. nº 177, de miércoles, 25 de julio de 2007)

**LGT** REAL DECRETO 1065/2007, de 26 de

julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.. (B.O.E. nº 213, de miércoles, 05 de septiembre de 2007)

### IBI

ORDEN 3011/2007, de 4 de octubre, por la que se modifica la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras. (B.O.E. nº 249, de miércoles, 17 de octubre de 2007)

### IRPF

ORDEN 3020/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueban el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas, los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por orde-

nador, se determinan el lugar y la forma de presentación del mismo, y se modifica la Orden EHA/30/2007, de 16 de enero, por la que se aprueban los modelos 110 y 111 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta. (B.O.E. nº 250, de jueves, 18 de octubre de 2007)

**PROC** ORDEN 3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345. Corrección de errores BOE nº 263 (02/11/07). (B.O.E. nº 250, de jueves, 18 de octubre de 2007)

**CE** LEY 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.. (B.O.E .nº 257, de viernes, 26 de octubre de 2007)

**IBI** REAL DECRETO 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral

de los bienes inmuebles de características especiales.. (B.O.E. nº 278, de martes, 20 de noviembre de 2007)

#### **IVA**

REAL DECRETO 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan las disposiciones de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario.. (B.O.E. nº 278, de martes, 20 de noviembre de 2007)

#### **V**

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.. (B.O.E. nº 278, de martes, 20 de noviembre de 2007)

#### **IRPF**

ORDEN 3352/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de las deducciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por maternidad y por nacimiento o adopción, y el modelo 141, de solicitud del pago único por nacimiento o adopción de hijo, se determina el lugar, forma y plazo de presentación de los mismos y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.. (B.O.E. nº 278, de martes, 20 de noviembre de 2007)

#### **V**

REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y

Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.. (B.O.E. nº 279, de miércoles, 21 de noviembre de 2007)

**IVA** ORDEN 3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.E. nº 286, de jueves, 29 de noviembre de 2007)

**IRNR** ORDEN 3435/2007, de 23 de noviembre, por la que aprueban los modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300 y se establecen medidas para la promoción y ampliación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones, resúmenes anuales y declaraciones informativas de carácter tributario. Corrección de errores BOE nº 299 (14/12/07). (B.O.E. nº 286, de jueves, 29 de noviembre de 2007)

**IRPF** ORDEN 3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Corrección de errores BOE nº 296 (11/12/07). (B.O.E. nº 287, de viernes, 30 de noviembre de 2007)

**IIEE** ORDEN 3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan di-

versas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemático. (B.O.E. nº 288, de sábado, 01 de diciembre de 2007)

**IRPF**  
**IS**

REAL DECRETO 1684/2007, de 14 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento de planes y fondos de pensiones aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero y el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, aprobado por Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre.. (B.O.E. nº 300, de sábado, 15 de diciembre de 2007)

## COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL C.A.P.V.

**PR**

LEY 8/2007, de 29 de junio, de aprobación de las liquidaciones de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi correspondientes a los ejercicios 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004.. (B.O.P.V. nº 153, de jueves, 09 de agosto de 2007)

## COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

ORDEN FORAL 228/2007, de 12 de junio, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.. (B.O.N. nº 87, de lunes, 16 de julio de 2007)

**IRPF** DECRETO FORAL 215/2007, de 24 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, y el Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad. (B.O.N. nº 129, de lunes, 15 de octubre de 2007)

## TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA

**IIEE** ORDEN FORAL 1717/2007, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.. (B.O.B. nº 131, de miércoles, 04 de julio de 2007)

**IEDMT** ORDEN FORAL 1716/2007, de 21 de junio, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.. (B.O.B. nº 131, de miércoles, 04 de julio de 2007)

## CE

NORMA FORAL 8/2007, de 12 de noviembre, de ratificación del acuerdo segundo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007.. (B.O.B. nº 230, de lunes, 26 de noviembre de 2007)

## PROC

ORDEN FORAL 2857/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueban los diseños físicos y lógicos para su presentación en soporte directamente legible por ordenador de los modelos 191 y 199.. (B.O.B. nº 231, de martes, 27 de noviembre de 2007)

## IRPF

ORDEN FORAL 2856/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.. (B.O.B. nº 231, de martes, 27 de noviembre de 2007)

## IRPF

DECRETO FORAL 207/2007, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.. (B.O.B. nº 235, de lunes, 03 de diciembre de 2007)

## IVA

ORDEN FORAL 2970/2007, de 28 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 039 de comunicación de datos correspondiente al régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.B. nº 236, de martes, 04 de diciembre de 2007)

## IRNR

## IS IRPF

ORDEN FORAL 2990/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones.. (B.O.B. nº 239, de lunes, 10 de diciembre de 2007)

- IRPF** DECRETO FORAL 213/2007, de 27 de noviembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2008.. (B.O.B. nº 240, de martes, 11 de diciembre de 2007)
- IRPF** ORDEN FORAL 2995/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes y Fondos de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados y Planes Individuales de Ahorro Sistemático.. (B.O.B. nº 241, de miércoles, 12 de diciembre de 2007)
- IRNR** ORDEN FORAL 2997/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196 y 198.. (B.O.B. nº 241, de miércoles, 12 de diciembre de 2007)
- IRPF** ORDEN FORAL 2993/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos concedidos para la adquisición de vivienda.. (B.O.B. nº 241, de miércoles, 12 de diciembre de 2007)
- IRNR** ORDEN FORAL 2998/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.. (B.O.B. nº 241, de miér-

coles, 12 de diciembre de 2007)

- IRPF** ORDEN FORAL 2994/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios.. (B.O.B. nº 241, de miércoles, 12 de diciembre de 2007)
- IS** DECRETO FORAL 212/2007, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.. (B.O.B. nº 243, de viernes, 14 de diciembre de 2007)

## TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

- IRPF** ORDEN FORAL 750/2007, de 27 de junio, por la que se aprueban los modelos 110 y 111 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios y se modifican los diseños lógicos para su presentación telemática.. (B.O.G. nº 133, de viernes, 06 de julio de 2007)

ORDEN FORAL 865/2007, de 2 de agosto, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación.. (B.O.G. nº 158, de lunes, 13 de agosto de 2007)



# GACETA TRIBUTARIA DEL PAÍS VASCO

---

## EUSKADIKO ZERGA-KOORDINAZIORAKO ORGANOA ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI

Gaztelako Atea kalea, 15 / Portal de Castilla, 15 zkia.

01007 VITORIA-GASTEIZ

Telefonoa: 945 - 01 67 70

Fax zkia.: 945 - 01 67 71

---

## HARPIDETZARAKO BULETINA/BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

IZEN-DEITURAK/NOMBRE Y APELLIDOS: . . . . .

I.F.Z. edo E.N.A./N.I.F o D.N.I.: . . . . .

HELBIDEA/DOMICILIO: . . . . .

HERRIA/MUNICIPIO: . . . . .

POSTA-KODEA/CÓDIGO POSTAL: . . . . .

LURRALDEA/PROVINCIA: . . . . .

TELEFONO zk.: . . . . . FAX zk.: . . . . .

- URTEKO HARPIDETZA/SUSCRIPCIÓN ANUAL: 3 ale/vol. . . . . 30,34 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)  
 ALE BAT/NÚMERO SUELTO: . . . . . 12,14 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)

DATA/FECHA: . . . . . IZENPEA/FIRMA: . . . . .

## ORDAINZEKO MODUA/FORMA DE PAGO

- Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoaren izenean izendun txekea eta bidali honako helbide hotetara: Gaztelako Atea, 15 zk, 1007 VITORIA-GASTEIZ.

Cheque nominativo a favor de Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y remitir a la siguiente dirección: Calle Portal de Castilla, n.º 15, 1007 VITORIA-GASTEIZ.

- Banku-transferentzia honako kontu korronte hotetara: 2097.0178.12.0015172561 (Vital Kutxa. Independentzia kalea, 1 zk., Gasteiz), Euskadiko Diruzaintza Orokorraren izenean.

Konzeptua: Zergak aldizkaria. Faktura zenbakia: . . . . .

Transferencia bancaria a la siguiente cuenta corriente: 2097.0178.12.0015172561 (Caja Vital. Calle Independencia, nº 1, Vitoria-Gasteiz], a nombre de Tesorería General del País Vasco.

Concepto: Revista Zergak. Factura número: . . . . .













