

2-2013

# ZERGAK

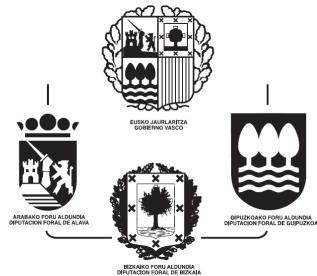
GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO



# ZERGAK

G A C E T A   T R I B U T A R I A  
D E L P AÍS VASCO

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2013

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

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)

Miren Itziar Agirre Berriotxoa (Zuzendaria/Director)

Jon Martínez Alonso, José Rubí Cassinello, Miren Itziar Miner Canflanca, Zuriñe Embid Zubiria

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

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

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

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

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

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

## **ARGITARATZAILEA/EDITA**

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

## **AZALA/PORTADA**

José Luis Robertson Mendizabal

## **LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL**

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

[http://octe@ej-gv.es](mailto:octe@ej-gv.es)

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

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

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikuluak ragitaratzeko eskubidea, aurez ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana arbitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinari diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunhean gel-ditzen baitira.

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

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

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

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

## E ditorial

5

Alcance y ubicación del título competencial tutela financiera sobre los municipios

**José María Endemáño Arostegi**

*Doctor en Derecho por la Universidad de Barcelona. Letrado de los Servicios Jurídicos Centrales de la Administración General de la CAPV*

165

## A ctualidad Fiscal

Actualidad Álava	25
Actualidad Bizkaia	37
Actualidad Gipuzkoa	53
Actualidad Unión Europea: Informe de Fiscalidad de la UE abr-oct/2013	60

## E studios y Colaboraciones

El régimen especial del criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido: propuestas de simplificación

**José Javier García Ross**

*Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Deusto.*

79

Régimen de las entidades parcialmente exentas y de las entidades sin fines lucrativos

**Javier Armentia Basterra**  
*Licenciado en Derecho.*

105

El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco a la luz de las recientes reformas normativas: algunas consideraciones

**Juan Calvo Vérgez**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

123

Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el canon del agua

**José Luis España Guzmán**  
*Jefe del servicio de Administración Tributaria. Gobierno Vasco*

151

## R eferencias

### DOCUMENTOS DE INTERÉS

Acuerdos del Pleno del Parlamento Vasco celebrado el 26 de septiembre de 2013. Debate monográfico sobre fiscalidad

187

### CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2013.3.11.1 - 2012-12-17 – IVA: Tratamiento operaciones fabricación de biodiesel
- CONSULTA 2013.3.11.2 – IVA: Tratamiento operaciones fabricación de biodiesel

195

197

### CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

- Consulta 2012.3.5.2 – IRPF: Retenciones rendimientos de trabajo
- Consulta 2012.6.10.1 – IRPF: Deducción alquiler de vivienda habitual
- Consulta 2012.8.4.1 – IRPF: Retenciones rendimientos de trabajo
- Consulta 2013.1.4.3 – IRPF-IS: Reducción de capital en SICAV
- Consulta 2013.5.4.1 – IRPF: Deducción adquisición de vivienda

201

203

205

206

209

### RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Determinación volumen de operaciones. Resolución R 1/2013 Expediente 12/2010
- Domicilio fiscal persona jurídica. Resolución R 2/2013 Expediente 02/2010

213

221

- Normativa aplicable. Competencia inspectora. Resolución R 7/2013 Expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010

227

- Competencia inspectora. Determinación volumen de operaciones. Resolución R 8/2013 Expediente 1/2010

263

- Domicilio fiscal persona física. Resolución R 9/2013 Expediente 36/2012

279

- Domicilio fiscal persona jurídica. Resolución R 14/2013 Expediente 31/2010

280

- Cuestiones procedimentales. Resolución R 17/2013 Expediente 21/2010

296

## ESTADÍSTICAS

**Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV - Septiembre 2013. Igor Guinea Palacios**

305

# Normativa Tributaria

Territorios Históricos de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, Comunidad Autónoma del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y Administración del Estado

311

# E ditorial



**Z**uzeneko zergak dira Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunen tributu-politikako tresna nagusiak, erabaki-gaitasun handiz erabil ditzaketenak. Hain zuen, foru-aldundiek Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organora bidalitako foru-arauen aurreproiektu berriek sakon aldatuko dituzte zuzeneko zergak.

Hilabete batzuetan diagnosi-, analisi- eta azterketa-lanetan aritu ondoren, eta hainbat eztabaida, kontsulta eta akordioren ostean, foru-aldundiek aldaketa-proposamen garrantzitsuak aurkeztu dituzte tributu-sistema egungo ekonomia- eta aurrekontu-testuingurura egokitzeko. Orobak, zuzeneko zerga gehienei eragiten diente proposamen horiek: Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari (PFEZ), Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari (ODZ) eta, bereziki, Sozietateen gaineko Zergari (SZ).

“Zergak gaur egun” izeneko atalean foru-aldundiek jorratutako eta Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organora bidalitako foru-arauen proiektuei buruzko iruzkinak jasoko ditugu. Iruzkin horietan, indarrean dagoen araudiaren inguruan proposatu-tako aldaketa nagusiak eta funtsezko alderdiak zerrendatuko dira. Aldaketok aztertuta, zera nabarmendu daiteke: PFEZri eta ODZri dagokienez, Arabako eta Bizkaiko foru-aldundien proiektuak elkarren antzekoak dira, eta proposatzen dute, ildor nagusietan, Gipuzkoan aplikatzen diren zergetara hurbiltzea; SZri dagokionez, berriz, eremu honetan ere antzekoak diren Arabako eta Biz-

Los impuestos directos, principales instrumentos de política tributaria de que pueden disponer con amplia capacidad de decisión las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco que tienen la competencia en esta materia, están siendo sometidos a una profunda revisión, a tenor de los recientes anteproyectos de norma foral que las Diputaciones Forales han remitido al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

Después de varios meses de trabajos de diagnóstico, análisis y estudio y de consultas, debates y acuerdos, las Diputaciones Forales han presentado importantes propuestas de cambio que persiguen la adaptación idónea del sistema tributario al actual contexto económico y presupuestario y que afectan a la mayoría de los impuestos directos: al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y, en especial, al Impuesto sobre Sociedades (IS).

En la sección de Actualidad Fiscal se incluyen comentarios sobre los Proyectos de Norma Foral que han sido elaborados por las Diputaciones y remitidos al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, en los que se relacionan los aspectos clave y las principales modificaciones que se proponen respecto a la normativa en vigor. Como podrá observarse, mientras en relación con el IRPF y el ISD, los proyectos elaborados por las Diputaciones Forales de Álava y Bizkaia, similares entre sí, proponen en líneas generales un acercamiento a los impuestos que ya son de aplicación en Gipuzkoa, respecto al IS, por el contrario, los

kaiko foru-aldundien projektuek desadostasun handiagoa dutela Gipuzkoako Aldundiak proposutako zerga-ereduarekin.

Esan beharra dago egoera horren aurretik akordio politiko batzuk izenpetu zirela, tributu-arloari bereziki eragiten ziotenak. Horien isla izan zen 2013ko irailaren 26ko Eusko Legebiltzarraren osoko bilkurau fiskalitateari buruz egindako eztabaidea monografikoa, bertan onartu baitziren 32 erabaki-proposamen (guztiak jasoko dira Zergak aldizkariaren 46. zenbaki honen "Erreferentziak" sekzioan).

Bestalde, Estatuko Administrazioarekiko tributuharremanen arloan, egoera ezohiko baten aurrean gaude –Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren aburuz–. Izen ere, Estatuko Administrazioak tributu-figura edo konturako ordainketa berriak sortu ditu, eta oraindik ez da aktibatu Ekonomia Itunaren bigarren xedapen gehigarrian jasotako aurreikuspena. Xedapen horrek Ekonomia Ituna izandako aldaketetara egokitzeko beharra aurreikusten du, cipatzen diren kontingentzia hauek gertatzugero: i) Estatuak tributuei buruz duen antolamendu juridikoan berrikuntzaren bat gertatzen bada eta berrikuntza horrek tributuen itunari eragiten badio, ii) araugintzako eskumenen banaketa aldatzen bada eta aldaketak zeharkako zergapetzearen eremuari eragiten badio eta iii) tributu-figura edo konturako ordainketa berriren bat sortzen bada. Gauzak horrela, aurreikusitako kontingentzia batzuk gertatu dira dagoeneko. Bada, zerga berri hauek sortu dira: joko-ekintzen gainekeko zergak; energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gainekeko zerga; bero-tegi-efektuko gas fluordunen gainekeko zerga, eta erregai nuklear agortua eta hondakin erradioaktiboak sortzearen eta biltegratzearen gainekeko zerga berriak. Horrez gain, zerga bat ezarri dute loteria eta apustu batzuen sarien gainean, liratze-atxikipen baten bidez egituratuta, eta Hidrokarburu jakin batzuen Txikizkako Salmenten gainekeko Zerga kendu eta Hidrokarburoen gainekeko Zergan sartu dute. Nahiz eta negoziazio-prozesua abian egon alde bien artean, cipatutako neurri batzuk onartu zirenetik bi urte baino ge-

proyectos elaborados por las Diputaciones Forales de Álava y Bizkaia, que también son similares entre sí, presentan más elementos de divergencia con el modelo de Impuesto que ha propuesto la Diputación de Gipuzkoa.

Esta situación viene precedida por la suscripción de unos acuerdos políticos que afectan de manera especial a la materia tributaria y que tuvieron su reflejo en el debate monográfico de fiscalidad celebrado en el Parlamento Vasco en Pleno de 26 de septiembre en el que se aprobaron 32 propuestas de resolución, cuyo texto se reproduce en la sección de Referencias de este número 46 de la revista Zergak.

En el ámbito de las relaciones tributarias con la Administración del Estado, nos encontramos ante una situación que desde el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi se considera anómala, en la medida en que la Administración del Estado ha creado nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, sin que por el momento se haya activado la previsión que se contempla en la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico. Esta Disposición señala una serie de contingencias que, de producirse, motivan la "pertinente adaptación del Concierto Económico" a las modificaciones experimentadas: i) reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecte a la concertación de los tributos, ii) alteración en la distribución de competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta, iii) creación de nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta. Pues bien, algunas de las contingencias previstas ya se han producido. Se han creado los nuevos impuestos sobre actividades de juego, sobre el valor de la Producción de la Energía Eléctrica, sobre los depósitos en las entidades de crédito, sobre los gases fluorados de efecto invernadero, los nuevos Impuestos sobre la Producción y sobre el almacenamiento del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos. Además, se ha establecido un gravamen sobre los premios de determinadas loterías y apuestas instrumentado mediante una retención liberatoria y se ha procedido a la supresión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y su integración en el

hiago igaro ondoren, lehentasunezkoa eta presakoa izan beharko litzateke Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko tributu-harremak normalizatzea, zerga berriok ituntzea arautzen duen Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren akordio egokiaren bitartez.

Urtearen bigarren zatiko egoera fiskala markatu duten eta Euskal Autonomia Erkidegoari eragin diezaioketen beste gai interesgarri batzuk ere badira –erabaki judizialak direla eta, azken ondorioak zehaztu gabe daude oraindik–. Hiru aipatuko ditugu, hurrenkeria kronologikoan: lehen, uztailaren 17an Europako Batzordeak “tax lease” delakoaren inguruan irekitako ikerketa-prozedura formalean hartutako azken erabakia. Erabaki horrek legez kanpoko estatuko laguntzatzat jotzen du aipatutako finantza-alokairuko zenbait kontratuaren erregimen fiskala –ontziak erosteko finantza-alokairua, besteak beste–, eta horrexegatik eragiketa horietan parte hartu zuten inbertitzaileek lortutako abantailak berreskuratzea eskatzen du.

Bigarrenik, irailaren 10ean, Luxemburgoko EBren Justizia Auzitegian, ahozko ikustaldia egin zen honen inguruan: Europako Batzordeak Espainiako Erresumaren kontra aurkeztutako demanda, legez kanpokotzat jo ziren pizgarri fiskalei lotutako laguntzak foru-aldundiek berreskuratzearen inguruan (kreditu fiskalaren % 45 eta opor fiskalak). Ahozko ikustaldian, aldeen desberdintasunak mahaigaineratu ziren, eta auzitegiak erabaki beharko du zeintzuk diren irizpide zuzenak Estatuko laguntzak berreskuratzearen ikuspegitik. Gai honen inguruan ez dagoenez jurisprudentziarik, lehenengo zehaztuko dute “minimis” erregela nola aplikatu behar den berreskuratze-prozesu batean eta, lagunza fiskalen inguruan, nola ulertzen den efektu pizgarria. Europako Batzordeak onartu zuen aldundiek osorik berreskuratu zituztela laguntzak, eta ez zegoela hasieran eskatutako hertsatze-isuna ezartzerik ulertu zuen. Hala ere, oroharreko zenbatekoko isuna ezartzeko beharra berretsi zuen, mehatxugisa, Espainiak ahalegin urria erakutsi duelako laguntzak berreskuratzearen arloan. Behin betiko

Impuesto sobre Hidrocarburos. Y si bien hay un proceso de negociación en curso, transcurridos más de dos años desde la aprobación de alguna de estas medidas, debería ser prioritario y urgente normalizar las relaciones tributarias Estado-País Vasco mediante el oportuno acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico que regule la concertación de los nuevos impuestos.

Hay otros asuntos de interés que han marcado el panorama fiscal de la segunda parte del año y que pueden afectar al País Vasco, aunque está por concretarse su repercusión final, afectada por decisiones judiciales. Señalamos tres. Por orden cronológico, primero la decisión final adoptada por la Comisión Europea el 17 de julio en el procedimiento de investigación formal abierto en relación con el “tax lease”, en la que considera que dicho régimen fiscal aplicable a determinados contratos de arrendamiento financiero –entre ellos, el arrendamiento financiero para la adquisición de buques- constituye una ayuda estatal ilegal, por lo que exige la recuperación de las ventajas obtenidas por los inversores que intervinieron en estas operaciones.

En segundo lugar, el 10 de septiembre se celebró en el Tribunal de Justicia de la UE en Luxemburgo la vista oral sobre la demanda de la Comisión Europea contra el Reino de España por la recuperación por las Diputaciones Forales de las ayudas vinculadas a los incentivos fiscales que fueron declaradas ilegales (crédito fiscal del 45% y vacaciones fiscales). En la vista oral, se plantearon las diferencias que se mantienen entre las partes y el Tribunal deberá decidir qué criterios son los correctos desde el punto de vista de la recuperación de ayudas de Estado, puesto que, al no existir jurisprudencia al respecto, será la primera vez que determine cómo debe aplicarse la regla de “minimis” en un proceso de recuperación y cómo se entiende el efecto incentivador en el caso de ayudas fiscales. La Comisión reconoció que las Diputaciones habían procedido a la recuperación íntegra de las ayudas y estimó que no hay lugar a la multa coercitiva inicialmente solicitada, si bien mantuvo la necesidad de imponer una multa a tanto alzado como medida “disuasoria”, argumentando la insuficiencia del

epaia ez dugu izango hurrengo udaberria baino lehen.

Eta azkenik, urriaren 24an, abokatu nagusiaren ondorioak aurkeztu ziren C-82/12 erreferentziako auzian (Hidrokarburo jakin batzuen Txikizkako Salmenten gaineko Zergaren adostasuna Kontseiluaren 92/12/EEE Zuzentaraurekin, Zerga Bereziaren sistema orokorra arautzen duenarekin). Abokatu nagusiak, Nils Wahl-ek, auzitegiari proposatu zion adierazteko 92 Zuzentaraurearen 3. artikuluaren 2. paragrafoak zeharkako zerga den Zenbait Hidrokarbuoren Txikizkako Salmentaren gaineko Zergaren kontra egiten duela. Nolanahi ere, abokatuak onartzen du auzitegiak epaiaren ondorioak denboran murritzeko erabakia har dezan ezohiko egoera jakin batuetan, atzerako eragin ekonomikoa bereziki larria den horietan. Auzitegiak ez du oraindik jakinarazi epaiaren data.

Bestalde, 2013ko maiatzetik urrira lurralteko aldizkari ofizialean argitaratutako tributuen arau-xedapenen zerrenda ez da izan Zergak aldizkariaren aurreko zenbakian (2012ko abendutik 2013ko apirilera arteko epeari dagokiona) zerrendatutakoa bezain ugaria. Aipatzekoak dira honako hauek: batetik, Gipuzkoako Batzar Nagusiek onartutako 5/2013 Foru-araua, 2013ko uztailaren 17koa, zerga-iruzurren aurkako neurriei, kredituak kobratzeko elkarren laguntzari eta tributuen arloko beste aldaketa batzuei buruzkoa, eta, bestetik, 18/2013 Foru-araua, ekainaren 3koa, Arabako Lurralte Historikoan zerga-iruzurren kontra borrokatzeko oinarrizko printzipioei eta neurriei buruzkoa. Arau bi horiek Bizkaia onartutako eta Zergak aldizkariaren aurreko zenbakian luze iruzkindutako 3/2013 Foru-arauaren baliokideak dira, helburuan zein edukian (azken foru-arau hori otsailaren 27koa da, eta zerga-iruzurren aurkako borroka indartzeko neurri osagarriak nahiz zergen arloko beste aldaketa batzuk onartzen ditu).

Horrez gain, Estatuko Administrazioak onartutako tributu-araudiaren aldaketak kontuan izan behar ditugu, batez ere, honako lau xedapen hauen

esfuerzo que viene demostrando España en materia de recuperación de ayudas. La sentencia definitiva no se espera antes de la próxima primavera.

Y por último, el 24 de octubre se presentaron las conclusiones del Abogado General en el asunto de referencia C-82/12 relativo a la conformidad del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos con el sistema general de los impuestos especiales regulado en la Directiva 92/12/CEE. En ellas el Abogado General, Nils Wahl, propone al Tribunal que declare que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92, se opone a un impuesto indirecto como el IVMDH, si bien no descarta que el Tribunal pueda acordar la limitación en el tiempo de los efectos de la Sentencia en determinadas circunstancias excepcionales en las que la repercusión económica de la retroactividad sea especialmente grave. La fecha de la sentencia está pendiente de notificación por parte del Tribunal.

Por lo demás, la relación de disposiciones normativas tributarias publicadas en los respectivos boletines oficiales de los territorios históricos entre los meses de mayo y octubre de 2013 no ha sido tan numerosa como la relacionada en el número anterior de Zergak correspondiente al periodo diciembre 2012-abril 2013. Cabe destacar la Norma Foral 5/2013 aprobada por las Juntas Generales de Gipuzkoa, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias y la Norma Foral 18/2013, de 3 de junio de 2013, de principios básicos y medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava, equivalentes ambas en su objeto y contenido a la Norma 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias -que ya aprobó Bizkaia- y que fue objeto de amplio comentario en el número anterior de Zergak.

También ha de tenerse en consideración que las modificaciones en la normativa tributaria aprobadas por la Administración del Estado fundamental-

bidez egindakoak: i) 7/2013 Errege Lege-dekretua, ekainaren 28koa, tributuei, aurrekontuei eta ikerketa, garapen eta berrikuntza sustatzeari buruzko premiazko neurriei buruzkoa; ii) 9/2013 Errege Lege-dekretua, uztailaren 12koa, sistema elektrikoaren finaniza-egonkortasuna bermatzeako premiazko neurriei buruzkoa; iii) 14/2013 Legea, irailaren 27koa, ekintzaileei eta haien nazioartekotzeari laguntzekoa; eta iv) 16/2013 Legea, urriaren 29koa, ingurumen-fiskalitateari buruzko neurriak ezarri eta beste tributu- eta finaniza-neurri batzuk onartzeko. Aipatutako arauak Estatuaren arau-eskumeneko gaiak arautzen dituztenez (Economía Itunak horrela dio), ego-kitzapena egiteko foru-xedapen batzuk onartu dituzte, datozen hilabeteetan osatu beharko dituztenak, oraindik ere. Tributuen foru-ordenamenduan sartzeako beharra duten neurri nagusien artean honako hauek daude: 7/2013 Errege Lege-dekretuak aldaketak sartu ditu Bitarteko Produktuen Zergaren eta Alkoholaren eta Edari Eratorrien Zergaren eremu objektiboan sartzen diren alkoholdun edarien zergapetzean (hala, % 10 gehitu du haien tributazioa), eta Tabako-laboreen gaineko Zergaren zerga-tasak gehitu ditu; bestalde, ekintzaileei laguntzeko 14/2013 Legeak kutxa-irizpidearen erregimen berezia sortu du BE-Zaren baitan (gai horri helduko dio Zergak aldizkariaren zenbaki honen "Azterlanak eta Kolaborazioak" ataleko lehen iritzi-artikuluak); halaber, 9/2013 Errege Lege-dekretuak Ikatzaren gaineko Zergari eragiten dioten aldaketak sartu ditu, erregai horren erabileraren tratamendu fiskala gas naturalaren tratamenduarekin parekatzeko helburuarekin, zerga-tasen egiturari dagokionez; eta 16/2013 Legeak Berotegi-efektuko Gas Fluordunen gaineko Zerga sortzeaz gain, aldaketa batzuk sartu ditu Fabrikazioaren gaineko Zerga Bereziaren araudian eta Garraiobide jakin batzuen gaineko Zerga Bereziaren (azken zerga horretan, hain zuen, enpresek alokairu-jardueretarako bakarrik erabiltzen dituzten olgetako edo ur-kiroletako ontziek daukaten salbuespena aplikatzerakoan, luzeraren arabera zegoen muga kendu da).

mente a través de cuatro disposiciones –i) el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación, ii) el Real Decreto-ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico, iii) la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización y iv) la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras-, en la medida que regulan cuestiones sobre las que el Concierto Económico prescribe la competencia normativa estatal, han motivado la aprobación de varias disposiciones forales de adaptación, que aún habrán de completarse en los próximos meses. Como principales medidas que requieren la incorporación al ordenamiento tributario foral, el Real Decreto-ley 7/2013 introdujo modificaciones en la imposición sobre las bebidas alcohólicas que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto sobre Productos Intermedios y del Impuesto sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, elevando su tributación un 10%, así como un incremento de los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Por su parte, la Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores crea el régimen especial del criterio de caja en el IVA, tema al que se dedica el primer artículo de opinión en la sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de Zergak. El Real Decreto-ley 9/2013 introduce modificaciones que afectan al Impuesto sobre el Carbón con el objetivo de que el tratamiento fiscal del uso de este combustible se equipare, en cuanto a la estructura de tipos impositivos, a la que recibe el gas natural. Y la Ley 16/2013, además de crear el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero introduce algunos cambios en la normativa de los Impuestos Especiales de fabricación y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en este último caso para eliminar la limitación que existía, en función de la longitud de su eslora, en la aplicación de la exención de las embarcaciones de recreo o de deportes náuticos destinadas por las empresas exclusivamente a las actividades de alquiler.

Gainera, Estatuko Administrazioak onartu dituen xedapen horietako batzuek Sozietaeten gaineko Zergari eragiten diote nabarmen. Beraz, foru-ogasunetan ere eragina izango dute, zerga horretan ordainarazpen-eskumena bai, baina ez arau-gintza-eskumenik ez duten kasuetan.

Aurreratu dugunez, "Zergak gaur egun" atalerako foru-aldundietako tributu-araudirako edo politika fiskalerako zerbitzuek zerrenda prestatu dute 2013ko maiatzetik urria onartu eta argitaratu diren tributu-arauekin. Zerrenda horretan jasoko dira arauetako iruzkinak, eta zuzeneko zer-gapetzea aldatzeko foru-aldundiek egindako proiektuei ere iruzkin luzeak egingo zaizkie, bereziki, PFEZri eta Sozietaeten gaineko Zergari dago-kienet.

Halaber, Euskadiaren Bruselako Ordezkaritzako lan-kideen Europar Batasuneko zergen esparruko berriren kronikak jasoko du 2013ko apiriletik urria fiskalitatearen arloan gertatutako esanguratsuena. Hamar atal nagusi hauetan egituratuko da: i) sarrera, ii) aurrezpen-fiskalitatea, iii) sozietaeten fiskalitatea, iv) BEZA, v) Finantza-transakzioen gaineko Zerga, vi) Zerga Bereziak, vii) lankidetza eta iruzur fiskala, viii) prozedurak, ix) argitalpenak Europar Batasunean, eta, azkenik, x. atalak Europar Batasuneko fiskalitateari buruz egingo diren hitzaldien berri emango du.

Hamar atal horietako lehenengoari dagokionez, bi zati hauetan banatuko da: lehena, Irlanda buru zela bildutako azken ECOFIN Kontseiluari buruz (ekainaren 21ean batzartu zen, eta, beste batzuen artean, bertan onartu ziren ekonomiaren eta zergen arloko politikei buruzko EBko estatu ki-deentzako gomendioak, Europako Seihilekoaren esparruan); bigarrena, uztailaren 1ean hasitako Lituaniako presidentetzaren lan-programaren helburuei buruz (lau esparru desberdinatan sailkatuko da, horietako bat fiskalitateari buruz).

Aurrezpen-fiskalitateari dagokionez, hiru gai hauetk jorratuko dira: 1) Aurrezpen-fiskalitateari buruzko 2003/48/EE Zuzentaraua erreformatzeko

Adicionalmente, algunas de las referidas disposiciones aprobadas por la Administración del Estado afectan de forma relevante al Impuesto sobre Sociedades, por lo que tendrán también su incidencia en las haciendas forales, en aquellos casos en que éstas tienen atribuida competencia exaccionadora, pero no competencia normativa en ese impuesto.

Como ya hemos anticipado, en la sección de Actualidad Fiscal elaborada por los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales, además de la relación comentada de la normativa tributaria aprobada y publicada entre mayo y octubre de 2013, se dedica un amplio espacio a los proyectos de reforma de la imposición directa, en particular el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, que han elaborado las Diputaciones Forales.

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 los meses de abril y octubre de 2013, estructurándose en diez grandes apartados: i) introducción, ii) fiscalidad del ahorro, iii) fiscalidad de las sociedades, iv) el IVA, v) el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, vi) los Impuestos Especiales, vii) cooperación y fraude fiscal, viii) procedimientos, ix) publicaciones en el ámbito comunitario y un último apartado x) que informa sobre conferencias previstas sobre fiscalidad europea.

Respecto al primero de los diez apartados, se subdivide en dos. El primero de ellos relativo al último Consejo ECOFIN celebrado bajo la presidencia irlandesa, el 21 de junio, en el que, entre otras cuestiones, se aprobaron las recomendaciones a los estados miembros de la UE sobre sus políticas económicas y fiscales en el marco del Semestre Europeo. El segundo recoge los objetivos del programa de trabajo de la presidencia lituana que se inició el 1 de julio, clasificados en cuatro áreas diferenciadas, una de ellas la de fiscalidad.

En cuanto a la fiscalidad del ahorro son objeto de comentario tres temas: 1º) la propuesta de reforma de la Directiva 2003/48/CE sobre fiscalidad

proposamena, maiatzaren 14ko ECOFIN Kontseiluan eztabaideatua; 2) Kontseiluaren zuzentarauproposamena, fiskalitatearen arloan informazioa automatikoki trukatzeko beharrari dagokionez 2011/16/EE Zuzentaraua aldatzeko, trukearen aplikazio-eremu objektiboa handitzeko helburuarekin, 3) iruzurra eta itzurpen fiskala ekiditeko, irailaren 5ean eta 6an San Petersburgoko goi bileran babestutako G-20ren neurriak.

Sozietaeen fiskalitatearen inguruan, 2011ko martxoan Batzordeak aurkeztutako Sozietaeen gainerako Zergaren zerga-oinarri bateratu komunari buruzko (BICCIS) Kontseiluaren zuzentarauproposamenak izan dituen aurrerapenen berri emangoda. Horren inguruan, 2013an zehar, ECOFINeko zuzeneko fiskalitateari buruzko lantaldeak bilera batzuk egin ditu (guztietan Euskal Autonomia Erkidegoaren ordezkaritza egon da, Estatuko ordezkaritzaren barruan). Europar Batasuneko fiskalitateari buruzko txostenean bilera bakoitzean jorratutakoa laburtuko da.

BEZari dagokionez, lau gai hauek aztertuko dira: 1) 13 estatu kideren arteko (España barne) proiektu-pilotua, euren artean mugaz gaindiko eragiketak egiteko asmoa duten subjektu pasiboek eskatuta BEZaren inguruko irizpenak emateari buruzkoa; 2) uztailaren 22ko Kontseiluak onartutako bi zuzentara, BEZaren iruzurren aurkako borroka hobetzeko mekanismoak ezartzen dituztenak (erantzun azkarra eskaintzen dute eta berariazko neurria baimentzen dute carrusel ize-neko iruzurrei aurre egiteko); 3) BEZaren inguruko ECOFINeko berariazko lantaldeak egindako bileren jarraipena egingo da. Bilera horietan zerbitzu elektronikoen, telekomunikazio- eta irratiz-zerbitzuen zergapetzea aztertu da, Kontseiluaren erre-gelamendu-proposamenaren alorrean –282/2011 Betearazpen Erregelamendua -EB- aldatzeko, zerbitzu-estateak egin diren tokiarri dagokion aldetik-; eta 4) bonuei (vouchers) aplikagarri zaien BEZaren araudia. 2013an zehar eztabaideatzen jarritu da, Kontseiluaren zuzentarauproposamen honen ostean: Balio Erantsiaren gaineko Zergaren sistema erkideari buruzko 2006/112/CE Zuzentaraua aldatzekoa, bonuen tratamenduari dago-

del ahorro debatida en el Consejo ECOFIN de 14 de mayo, 2º) la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, cuyo objeto es ampliar el ámbito objetivo de aplicación de dicho intercambio y 3º) las medidas del G-20 para evitar el fraude y la evasión fiscal respaldadas en la cumbre celebrada en San Petersburgo los días 5 y 6 de septiembre.

En el ámbito de la fiscalidad de las sociedades se informa sobre los avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) que fue presentada por la Comisión en marzo de 2011, y respecto a la cual se han celebrado a lo largo de 2013 varias reuniones del grupo de fiscalidad directa del ECOFIN, reuniones que han contado con representación del País Vasco integrando la delegación del Estado. En el Informe sobre Fiscalidad en la Unión Europea se hace un resumen de lo tratado en cada una de esas reuniones.

Respecto al IVA, se abordan cuatro cuestiones: 1º) el Proyecto piloto entre 13 Estados miembros, entre ellos España, sobre la emisión de dictámenes en materia de IVA a solicitud de los sujetos pasivos que tengan previsto realizar operaciones transfronterizas entre dichos estados, 2º) las dos Directivas adoptadas por el Consejo el 22 de julio que establecen mecanismos para mejorar la lucha contra el fraude del IVA, facilitando una reacción rápida y permitiendo una medida específica para hacer frente a los llamados fraudes carrusel, 3º) se hace un seguimiento de las reuniones celebradas por el grupo de trabajo específico del ECOFIN en materia de IVA, en las que se ha tratado sobre la imposición de los servicios electrónicos, los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión en el marco de la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios y, 4º) en cuarto lugar, el régimen del IVA aplicable a los bonos (vouchers) sobre el que se ha seguido debatiendo a lo largo de 2013, tras la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema

kionez (urrez ordaindutako telekomunikazio-bo-nuak, opari-txekeak eta deskontu-bonuak).

Finantza-transakzioen gaineko Zergaren atalean, 11 estatu kidek –ECOFINek onartutako lankidetza indartuaren bidez– zerga abiarazteko prozesuan aurkitutako beste oztopo honen berri emango da: Kontseiluaren Zerbitzu Juridikoak irailaren 6an aurkeztutako txostenia, 2013ko otsailaren 14an Batzordeak aurkeztutako Finantza-transakzioen gaineko Zergari buruzko zuzentarau-proposamenaren artikulu batzuen legezkontrakotasuna argudiatzen duena. Txosten horri Europako Batzordearen bozeramaleak erantzun dio, eta desadostasuna adierazi du haren kontra.

Zerga Bereziei dagokienez, produktu energetiko-en eta elektrizitatearen zergei buruzko Erkidegoko araubidea berregituratzen duen Kontseiluaren 2003/96/EE Zuzentaraua aldatzeko, Kontseiluaren zuzentarau-proposamenaren inguruán zeharkako fiskalitateari buruzko lantaldearen baitan dagoen eztabaideren berri emango da. ECOFINeko berariazko lantaldeak egindako bilera teknikoak aipatuko dira (halakoetan baimenduta dago Euskal Autonomia Erkidegoko ordezkarien partaidetza).

Lankidetzaren eta zerga-iruzurren arloan, bi atal hauek jorratuko dira: lehenengoa, Europako Batzordeak gobernanza fiskal onari buruzko plataforma apirilean sortzeari buruzkoa, eta, bigarrena, iruzurren eta itzurpen fiskalaren kontra borrokatzeko Batzordeak abuztuan sustatutako kanpainari buruzkoa.

Halaber, 2013ko apiril-urria epeko EBren zerga-politikari buruzko txostenak jasoko ditu, alde batetik, Batzordeak behar bezala arrazoitutako irizpenak: i) bost estatu kideri egindako eskakizuna, EBko iruzur fiskalaren kontrako oinarritzko arauak aplikatzeko; ii) Greziari egindako eskaera, esnearen eta haragiaren gaineko zerga diskriminatzialeak kentzeko; iii) Portugal egindako eskaera, sozietaete ez-egoiliarren gaineko tributo diskriminatzialeak

común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos (bonos prepagados de telecomunicaciones, cheques-re-galo, bonos descuento).

En el apartado dedicado al Impuesto sobre las Transacciones Financieras se informa sobre un nuevo obstáculo surgido en el proceso de puesta en marcha de este impuesto por parte de 11 estados miembros, mediante el procedimiento de cooperación reforzada aprobado por el ECOFIN. Se trata del informe presentado el 6 de septiembre por el Servicio Jurídico del Consejo en el que se argumenta la ilegalidad de alguno de los artículos de la propuesta de Directiva presentada por la Comisión el 14 de febrero de 2013 sobre el Impuesto sobre las Transacciones Financieras y que ha sido contestado por el portavoz de la Comisión Europea manifestando su desacuerdo.

En cuanto a los Impuestos Especiales se informa sobre el estado de situación del debate en el seno del grupo de fiscalidad indirecta sobre la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Se alude a las reuniones técnicas celebradas por el grupo de trabajo específico del ECOFIN, en las que está habilitada la participación de representantes del País Vasco.

En el ámbito de la cooperación y el fraude fiscal se tratan dos apartados, uno relativo a la creación en el mes de abril de una plataforma de buena gobernanza fiscal por parte de la Comisión Europea y, el segundo, sobre la campaña lanzada en agosto por la Comisión para luchar contra el fraude y la evasión fiscal.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del periodo abril-octubre de 2013 se hace eco, por un lado, de los dictámenes motivados emitidos por la Comisión: i) exigencia a cinco Estados miembros de que apliquen las normas fundamentales de la UE contra el fraude fiscal, ii) solicitud a Grecia de que acabe con los impuestos discriminatorios sobre la leche y la carne, iii) petición a Portugal de que suprima los tributos discriminato-

kentzko; iv) Spainiari egindako eskaera, sozieitate ez-egoiliarren gaineko tributu diskriminatzai-leak kentzko; eta v) Erresuma Batuari egindako eskaera, bermatzeko kontsumitzaireek jaso ditzaketela fabrikatzaileen BEZaren itzulketak. Horrez gain, arau-hausteen prozedurari dagokionez, aipatuko da Batzordeak erabaki duela Spainia Justizia Auzitegira eramatea bizileku iraunkorra saltzeagatik lortutako gainbalioaren berrinbertsioaren tratamenduan egoiliarren eta ez-egoiliarren artean duen zergapetze diskriminatzalea dela-eta. Azkenik, prozeduren txostenaren VIII. atalean aipatuko dira EBko Justizia Auzitegiak emandako bi sententzia: bata BEZaren hainbanka-keta kalkulatzearen inguruan, eta bestea bidaia-agentziei aplikatzen zaien BEZaren erregimen bereziaren arloan.

Bukatzeko, intereseko argitalpenen zerrendak itxiko du "Zergak gaur egun" atala. Zerrenda horretan jasoko dira sarbideen helbideak eta, fiskalitatearen foroaren baitan, azaroaren 18an Bruselan egindako BEZaren erregimen efizientea izena duen hitzaldiaren aipamena.

Berebat, egungo krisian, finantza-iturriak lortzeko zaitasuna handia da eta berankortasuna ugaritu egin da. Testuinguru horretan, gero eta ozenagoak dira Balio Erantsiaren gaineko Zergan (BEZ) kutxa-irizpidea ezartzea aldarrikatzen duten ahot-sak; hau da, nahiz eta oraindik kobrau gabe egon, BEZagatik Herri-ogasunari ordaindu beharreko zenbatekoak tributu-betebehardunari dakinak finantza-eragin negatiboa zuzentzeako aldarrikapena. Iza ere, aldarrikatzen dutenen iritzian, finantza-arazo horren konponbidea honako sistema hau ezartzetik letorke: merkataritza-transakzioen arloan ondasun-estateengatik eta zerbitzuzintzengatik ordaindu beharreko BEZA, gutxienez, aldez aurretik kobrau arte geroratzentz duena.

Aldarrikapenei erantzuna emateko, legegileak BEZaren araudia aldatzea erabaki du, batez ere zergaren sortzapenari dagokion eremuan. Nolanahi ere, Balio Erantsiaren gaineko Zerga Europar

rios que aplica a las sociedades no residentes, iv) petición a España de que acabe con los tributos discriminatorios que aplica a las sociedades no residentes y v) petición al Reino Unido de que garantice que los consumidores pueden percibir devoluciones del IVA de fabricantes. Además, en relación con los procedimientos de infracción, se hace alusión a la decisión de la Comisión de llevar a España ante el Tribunal de Justicia por imposición discriminatoria entre residentes y no residentes en cuanto al tratamiento de la reinversión de la plusvalía obtenida por la enajenación de la residencia permanente. Por último, en el apartado VIII del Informe sobre Procedimientos, se hace referencia a dos Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE, una relacionada con el cálculo de la prorrata en el IVA y otra relativa al régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viaje.

Por último, cierra esta sección de actualidad fiscal una relación de publicaciones de interés que incluyen las correspondientes direcciones de acceso y la reseña de una conferencia en Bruselas el 18 de noviembre en el Foro de Fiscalidad cuyo título es "Un sistema de IVA eficiente".

En el contexto de dificultad de acceso a las fuentes de financiación y de aumento de la morosidad que caracteriza la crisis actual, han ido sonando cada vez con más intensidad las voces que reclaman el establecimiento de un criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en el sentido de corregir el efecto financiero negativo para el obligado tributario derivado de tener que ingresar en la Hacienda Pública un importe en concepto de IVA antes de haberlo cobrado. Así, la solución al citado problema financiero, en opinión de quienes la solicitan, pasaría por la implantación de un sistema que retrase el ingreso del IVA que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el ámbito de las transacciones comerciales, al menos, hasta el momento de haberlo cobrado.

Haciéndose eco de estas reclamaciones, el legislador se ha decidido por la introducción de una modificación en la normativa del IVA que actúe principalmente sobre el devengo del Impuesto.

Batasunean harmonizatutako zerga da eta, horrexegatik, edozein erabaki haren araudian (zungentaraauak, nagusiki) ezarritako zehaztapen hertsien baitan hartu beharko da.

Hala ere, Zergaken 46. ale honetako "Azterlanak eta Kolaborazioak" atala zabalduko duen lana ren autorearen iritziz, Deustuko Unibertsitateko Zerga Zuzenbideko irakasle José Javier García Rossen iritziz, hain zuzen, kutxa-irizpidearen araubide berezi berria, Ekintzaileari Laguntzeo eta Nazioartekotze Legearen bidez BEZaren araudian ezarri den moduan, ez da izango konponbiderik onena enpresa-antolamenduen eta langile autonomoen aldarrikapenei erantzuteko. Izan ere, praktikan areagotu egiten dira obligazio formalak betetzeak eragiten dituen kudeaketaren zeharkako gastuak, eta ezarriko den erregulazioak ez dio atxikitzeari mesederik egingo. Hauxe da oinarritzko arrazoia: legegilea gehiago arduratu da ezarpen berriak eraginda izan daitezkeen iruzuurrezko jokabideak eragozten, kobrantean berrankortasun-portzentaje altua dela-eta, BEZA aldez aurretik ordaindu beharrak dakarren arraza konpontzen baino.

Artikuluan honako hauek azaldu nahi dizkio irakurleari: i) zein arrazoitan oinarritu den legegilea kutxa-irizpidea Balio Erantsiaren gaineko Zergaren Legean sartzeko, eta irizpidea nola txertatu Europako araudian; ii) zer espero den funtzionamendu eta aplikazioaren inguruan 2014ko ekitaldian indarrean sartzen denean; iii) azkenik, bere lanaren idazpuruan aurreratuko digunez, BEZaren kutxa-irizpidearen araudi berezia: simplifikatzeko proposamenak, helburu bera lortzeko beste proposamen batzuk aipatuko ditu, bere aburuz, ez horren konplexuak.

Bigarrenik, modu partzialean salbuetsitako era-kundeen araubideari eta irabazi-asmorik gabeko erakundeen araubideari buruzko artikulua dugu, Javier Armentia Basterrarena.

Sarreran aipatuko duen moduan, erakunde bat-zuen salbuespen osoa eta subjektiboa arautzeaz

Ahora bien, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, por lo que cualquier decisión debe enmarcarse en los estrictos términos fijados en su normativa, que principalmente, adopta la forma de directivas.

Sin embargo, en opinión del autor del trabajo que abre la Sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número 46 de Zergak, el profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Deusto, José Javier García Ross, "El nuevo régimen especial del criterio de caja, tal y como ha sido incorporado a la normativa del Impuesto por la Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, no va a constituirse en la mejor solución a las reclamaciones planteadas por las organizaciones empresariales y de trabajadores autónomos. Su aplicación práctica incrementa los costes de gestión indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales, y su regulación, no favorece la adscripción al mismo. La razón fundamental: que el legislador se ha preocupado más por atajar las potenciales conductas fraudulentas que pudieran derivarse de su implantación que de solucionar el problema del ingreso adelantado del IVA por el alto porcentaje de morosidad en los cobros".

En su artículo trata de mostrar al lector: i) cuáles son los fundamentos en los que se ha basado el legislador para incorporar este criterio de caja en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y su encuadre en la normativa europea, ii) las expectativas sobre su funcionamiento y aplicación práctica cuando entre en vigor el próximo ejercicio 2014 y iii), por último, como se anticipa en el título de su colaboración "El Régimen Especial del Criterio de Caja en el IVA: propuestas de simplificación", apunta propuestas alternativas destinadas a conseguir el mismo objetivo, pero a su juicio, con una menor carga de complejidad.

En segundo lugar, se incluye un artículo de Javier Armentia Basterra sobre el régimen de entidades parcialmente exentas y de las entidades sin fines lucrativos.

Tal como expresa en la introducción, además de regular la exención total y de carácter subjetivo

gain, batez ere sektore publikoan, Sozietaeen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak araudi berezi bat ezartzen du erakunde batzuen gainean, hain zuen, euren jardueraren helburu nagusitzat irabazi-asmorik ez duten erakunde guztien gainean. Izan ere, aipatutako erakunde horiek irabazi-asmoko jarduerak gauzatu ditzakete, zeharka edo salbuespen giza, baina jarduera horiek ezin dira lehentasunekoak edo nagusiak izan. Bada, irabazi-asmorik gabeko erakunde horiei araudi berezia ezartzen zaie modu partzialean salbuetsita egon daitezen Sozietaeen gaineko Zergaren barruan. Eta bi araudi horietaz gain –salbuespen osokoa eta salbuespen partzialekoa– hirugarren erakunde-multzoa dugu, honako arau hau aplikatzen zaiona: 16/2004 Foru Araua, uztailaren 12koa, irabazteko asmorik gabeko erakundeen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubideari buruzkoa.

Gauzak horrela, artikuluak jardungo du Sozietaeen gaineko Zerga ordaintzetik guztiz salbuetsita ez dau-den erakunde-multzo bi hauei buruz: alde batetik, Sozietaeen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan modu partzialean salbuetsitako erakundeak, eta, beste alde batetik, irabazteko asmorik gabeko era-kundeen eta mezenasgorako zerga pizgarrien araudian jasotako fundazioen eta irabazi-asmorik gabeko erakundeen berezko erregimena. Deskribatu egingo du erregulazioa eta aztertu araubide bietatik zein aplikatu behar den zehazten duten osagai nagusiak. Horrek araubide bien arteko al-deak bereizteko aukera emango digu.

Autorea Zuzenbideko lizenziaduna da, eta Arabako Foru Aldundiko Ogasun, Finantza eta Aurrekontu Sailean tributu-araudiaren arloko arduraduna da. Bere lanerako abiapuntutzat joko du Arabako Lurralte Historikoan egun indarrean dagoen Sozietaeen gaineko Zergaren foru-araua.

Editorial honen hasieran esan dugunez, uste dugu aipatutako arauak labur iraungo duela indarrean, 2014. urtetik aurrera Sozietaeen gaineko Zerga nabarmen aldatzea aurreikusita baitago. Hala ere, aurrez esan dezakegu, Javier Armentiak artikulu honetan landutako gaiari dagokionez, aur-

de algún tipo de entidades, fundamentalmente del ámbito del sector público, “la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades regula un régimen especial aplicable a determinadas entidades que tienen como común denominador que no persiguen como propósito central de su actividad el ánimo de lucro. Es cierto que de forma excepcional o colateral pueden ejercer actividades lucrativas, pero esta situación no se corresponde con su actividad prioritaria o central. Pues bien, a estas entidades que no tienen ánimo de lucro, se les habilita, dentro del Impuesto sobre Sociedades, un régimen específico consistente en disfrutar de una exención parcial.” Y junto a estos dos regímenes –exención total y exención parcial– convive un tercer grupo de entidades a las que resulta de aplicación la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

En su artículo se interesa por estos dos grupos de entidades no exentas totalmente por el Impuesto sobre Sociedades. Por un lado, las entidades parcialmente exentas reguladas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y, por otro, el régimen propio de las fundaciones y entidades sin fines lucrativos establecido en la normativa reguladora de las entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo. Describe la regulación y analiza los principales elementos que determinan la aplicación cada uno de los dos regímenes, lo que nos permite advertir las diferencias entre ambos.

El autor, licenciado en Derecho con responsabilidades en el área de normativa tributaria del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava, referencia su trabajo en la norma foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades que está actualmente en vigor en este territorio histórico.

Se trata de una norma que, como hemos indicado al inicio de este editorial, tiene una expectativa de duración muy corta, ya que se proyecta una reforma sustancial en el Impuesto sobre Sociedades a partir de 2014. No obstante, podemos anticipar que, según se desprende del antepro-

keztutako Sozietateen gaineko Zergaren forauaren aurreproiektua ikusita, aldaketek ez dutela garrantzirik edukian eta alderdi formaletan baino ez dutela eragina. Alabaina, aurreikusitako arau berriaren egiturak jasotako aldaketa sakanak eragin du erakundeen zerga-ordainketa arautzen duten xedapenen hurrenkera aldatzea. Hortaz, autoreak kolaborazioaren azkenaurreko paragrafoan aipatuko duenez, foru-arauaren proiektuak ez du aldatzen egungo Sozietateen gaineko Zergaren araudian modu partzialean salbuetsitako erakundeen erregimena. Aipagarriena da erregimen berezi hori araubide orokorrean integratzen dela, betiere, berezitasunak mantenduz.

Bestalde, Extremadurako Unibertsitateko Finantza-eta Zerga-zuzenbideko irakasle titularra eta Zergak aldizkariaren ohiko kolaboratzailea den Juan Calvo Vérgez jaunaren artikulua dugu "Azterlanak eta Kolaborazioak" ataleko hirugarren lana. Artikuluaren idazpurua da Tabako-laboreen gaineko Zerga Berezia arau-aldeketa berrien arabera: ohar batzuk; haren helburua da aztertza egin zerga hori aplikatzeak sortzen dituen auzi nagusiak. Azterketa hori bere garaian Europako Erkidegoko araudian honako hauek ekarritako aldaketak aintzat hartuta egingo du: alde batetik, 2010eko otsailaren 16ko Batzordearen 2010/12/EE Zuzentaraaua, barne-merkatuaren funtzionamendu egokia bermatzeko emandakoa (bai eta, kontuan izanik tabakoak kalte larria eragin dezakeela, osasunaren babes-maila handia bermatzeko); eta, beste alde batetik, 2011ko ekainaren 21eko Batzordearen 2011/64/EE Zuzentaraaua, Zerga Bereziaren egitura eta zerga-tasei buruzkoa, egituren harmonizazioaren printzipio orokorrak zehazten dituena, bai eta estatu kideek tabako-laboreen gainean ezarri behar dituzten zerga-tasenak ere. Izan ere, azken arau horrek ezartzen du Europar Batasunean egingako zigarretei eta beste herrialde batzuetatik importatutakoei ad valorem zerga berezi bat ezarriko zaiela estatu kide bakoitzean (txikizkako salmentaren gehieneko prezioaren gainean kalkulatuta, aduana-eskubideak barne), bai eta produktu-unitate bakoitzeko kalkulatutako berariazko zerga berezi bat.

yecto de Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades presentado, las modificaciones introducidas en lo que respecta al tema tratado por Javier Armentia en este artículo, son irrelevantes en su contenido, y solo tienen incidencia en los aspectos formales, por la reubicación de las disposiciones que regulan la tributación de estas entidades, consecuente con el profundo cambio que experimenta la estructura de la nueva norma proyectada. Así, según indica el autor en el apartado final de su colaboración: "El proyecto de Norma Foral no modifica el régimen que sobre las entidades parcialmente exentas se contiene en la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades. Lo más destacable que hace es integrar este régimen especial dentro del régimen general, pero conservando sus peculiaridades.".

El trabajo de Juan Calvo Vérgez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura y habitual colaborador de Zergak, tercero de la sección de "Estudios y Colaboraciones", lleva por título "El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco a la luz de las recientes reformas normativas: algunas consideraciones" y tiene por objeto analizar las principales cuestiones que plantea en la actualidad la aplicación de ese impuesto. Dicho análisis se efectúa a la luz de la reforma comunitaria operada en su día por las Directivas 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010, a través de la cual se persigue garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior (asegúrándose al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud, habida cuenta de que el tabaco puede llegar a ocasionar graves daños para aquélla) y 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del Impuesto Especial, y que fija los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del Impuesto al que los Estados miembros han de someter las labores del tabaco, disponiéndose que los cigarrillos fabricados en la Unión y los importados de terceros países queden sujetos en cada Estado miembro a un impuesto especial ad valorem calculado sobre el precio máximo de venta al por menor, incluidos los derechos de aduana, así como a un impuesto especial específico calculado por unidad de producto.

Artikulan zehar agerian jarriko dira zergaren bidez kargatzen diren produktuen ekoizpen- eta merkaturatzeko-prozesuetan parte hartzen dutenen gainean ezarritako obligazio material eta formal ugari eta zorrotzak. Oro har, zerga berezi guztien ezaugarria da fase guztietañ zergapeko jardueraren gainean dagoen zaintza eta kontrola: fabrikazioan, biltegiratzean, zirkulazioan, edukitzean, azken hartzaileak produktua erabiltzean, etab. Oso litekeena da eskakizun horiek guztiak zergapetze handia duten zergen aurrean (fabrikazioaren ziozko zerga bereziak eta, batez ere, Tabako-laboreen gaineke Zerga Berezia) Administrazioak bere burua babestu nahi izatearen ondorio izatea, iruzurra egiteko ustezko joera handiagoa dela-eta.

Halaber, Juan Calvo Vérgezen lanak aztertuko du azken arau-aldaketen bidez gure barne-ordenamenduak jasotako erreforma:

- i) 2/2010 Legea, martxoaren 1eko, zeharkako zergapetzearen inguruko zuzentara batzuk txertatzen dituena eta, Europako Erkidegoko arau-dira egokitze aldera, Ez-egoiliarren Errentaren gaineke Zergaren Legea aldatzen duena.
- ii) 191/2010 Errege Dekretua, otsailaren 26koa, uztailaren 7ko 1165/1995 Errege Dekretuaren bidez onartutako Zerga Bereziaren Erregelamendua aldatzen duena.

Xedapen biek, hurrenez hurren, zerga berezien legea eta erregelamendua egokitzen dituzte, hain zuen, zerga berezien araubide orokorrari buruzko 2008ko abenduaren 16ko Batzordearen 2008/118/EE Zuzentara (92/12/CEE Zuzentara indargabetzen duena) ezarritako Europako Erkidegoko legezko esparru berriña. Batez ere, produktuen zirkulazioari buruzko xedapenei eragiten diete; esaterako, zerga bereziak kargatzen dituzten produktuen mugimenduen gaineke kontrol-prozedura informatizatua orokortzen dute eta, hala, paperezko dokumentuen bidez egindako kontrol-prozedura baztertzen dute.

A lo largo del artículo se ponen de manifiesto las numerosas y exigentes obligaciones materiales y formales a las que están sujetos quienes participan en los procesos de producción y comercialización de los productos gravados por el Impuesto, tal como sucede con carácter general en todos los Impuestos Especiales, caracterizados por el especial régimen de vigilancia y control al que está sometida la actividad gravada en todas sus fases: fabricación, almacenamiento, circulación, tenencia, utilización de los productos por los destinatarios finales, etc. Exigencias que probablemente responden a una protección de la Administración frente a la supuesta mayor propensión al fraude en unos impuestos de alta fiscalidad como son los impuestos especiales de fabricación y, en particular el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Asimismo, en el trabajo de Juan Calvo Vérgez se analiza la reforma articulada en nuestro ordenamiento interno a través de las modificaciones normativas más recientes:

- i) la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria,
- ii) el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Disposiciones ambas que adaptan la Ley y el Reglamento de Impuestos Especiales respectivamente al nuevo marco legal comunitario establecido por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, y afectan fundamentalmente a las disposiciones relativas a la circulación de productos, por ejemplo generalizando el procedimiento de control informatizado de los movimientos de productos objeto de impuestos especiales y convirtiendo en residual el procedimiento de control mediante documentos en soporte papel.

iii) 12/2012 Errege Lege-dekretua, martxoaren 30eko, defitz publikoa murritzeko zenbait tributu eta administrazio-neurri onartzan dituena. Orobak, doikuntza teknikoak egiteaz gain, Tabako-laboreen gaineke Zerga Berezian zigarretek duten zergapetze-egitura berrikusten du, eta areagotu egiten du osagarri espezifikoaren pisua (produktu-unitateak zehaztuta), ad valorem osagarriaren pisoaren kaltetan (prezioari lotuta).

iv) 20/2012 Errege Lege-dekretua, uztailaren 13koa, aurrekontu-egonkortasuna bermatzeko eta lehiakortasuna bultzatzeko neurriei buruzkoa. Xedapen horrek Tabako-laboreen gaineke Zerga Berezian zerga-tasak aldatzen ditu eta, horrekin batera, bilketa-gaitasuna handitzen du.

v) Azkenik, 7/2013 Errege Lege-dekretua, ekainaren 28koa, tributuen, aurrekontuen eta ikerketa, garapen eta berikuntza sustatzearen arloko buruzko premiazko neurriei buruzkoa, martxoaren 30eko 12/2012 Errege Lege-dekretuak hasitako zigarreten zergapetze-egitura mistoa erreformatzeko prozesuan aurerra egiten duena. Izen ere, areagotu egiten du osagarri espezifikoaren pisua ad valorem osagarriaren aurrean eta, horrez gain, aldaketak sartzen ditu tabako-labore guztien gaineke zerga-tasetan; horrenbestez, zergapetzea handitu egiten da berriro ere.

Joan den udaberrian, Konstituzio Auzitegiaren 2013ko apirilaren 11ko 85/2013 epaia ezagutaraizen, Uraren ekainaren 23ko 1/2006 Legearen eta uraren kanonaren inguruan. Epaiak babesera emanen dio Eusko Jaurlaritzak garai batean sustatuko legegintzako ekimenari.

Izan ere, Konstituzio Auzitegiak atzera bota du jarritako errekursoa, ulertu baitu ez dagoela zergapetze bikoitzik eta ez direla udal- ezta foru-eskumenak urratzen, Uraren Legearen 41.4 artikuluari dagokionean izan ezik (ura erabiltzearen tarifei buruzkoa). Berebat, 9.e) artikuluaren interpretazioari buruz ere ohar bat egiten du, Uraren Euskal Agentziaren (URA) diru-sarreren inguruan.

Gauzak horrela, aldizkariaren laugarren kolaborazioan, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza

iii) El Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que además de efectuar una serie de ajustes técnicos en la norma, procede a revisar la estructura del gravamen de los cigarrillos en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco incrementando el peso del componente específico -determinado por la unidad de producto- frente al componente «ad valorem» -vinculado al precio-.

iv) El Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad que, respecto al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, modifica los tipos impositivos incrementando su capacidad recaudatoria,

v) y el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación, que continúa el proceso de reforma de la estructura mixta impositiva de los cigarrillos iniciada con el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo incrementando el peso del componente específico frente al componente ad valorem y adicionalmente introduce modificaciones en los tipos impositivos aplicables a todas las labores del tabaco, aumentando de nuevo su fiscalidad.

La pasada primavera se conocía la Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2013, de 11 de abril de 2013, en relación con la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, y el canon del agua, fallando a favor de la iniciativa legislativa promovida en su día por el Gobierno Vasco.

El Tribunal Constitucional ha desestimado el recurso interpuesto, al entender que no se produce doble imposición ni se invaden competencias municipales ni forales, salvo en lo relativo al artículo 41.4 de la Ley de Aguas, referido a la tarificación del uso del agua, y haciendo también un apunte respecto a la interpretación del artículo 9.e), relacionado con los ingresos de la Agencia Vasca del Agua-Uraren Euskal Agentzia (URA).

José Luis España Guzmán, Jefe del Servicio de Administración Tributaria en el Departamento de

Saileko Zerga Administrazioko zerbitzuburu José Luis España Guzmánnek epaiaren paragrafo nabarmenenak aukeratu eta bere iruzkinekin osatu ditu. Artikulan zehar, tributuak ezartzeko autonomia-erkidegoek duten eskumena zehaztu ondoren, uraren kanonari buruz Konstituzio Auzitegiak emandako 85/2013 epaia berrikusiko du, aurkaratzea oinarritzen den funtsezko zioei dagokienez, hau da, zergapetze bikoitzari, udal- eta foru-eskumenak urratzeari eta autonomia-erkidegoek duten eskumenaren mugak gainditzeari dagokionez.

Autoreak artikuluaren sarreran aurreratuko digu epaiak berezitasun bat duela Autonomia Estatutuak eta Lurralde Historiko Legeak Eusko Legebiltzarri egotzitako tributuen arloko harmonizazio-eskumenak aintzat hartzeko modua dela-eta. Aintzat hartzeko modu hori Auzitegiaren gehiengoak bere egin zuen arren, horrekin bat ez datorren boto partikularra ere badu epaiak, eta artikuluak horrela jasoko du.

"Azterlanak eta Kolaborazioak" atala bukatuko duen artikuluaren idazpurua da finaniza-tutoretza eskumen-tituluaren irismena eta kokapena. Autorea José María Endemáño Arostegui dugu, Zuzenbidean doktorea eta Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorreko zerbitzu jurídico nagusietako abokatua.

Lanari ekiteko, finaniza-tutoretza kontzeptua eta haren edukia aztertuko ditu modu orokorrear, eta hasiera batean ahaztu egingo ditu babespeko eta tutoretza gauzatzen duena batzuk edo beste batzuk izateak dakartzan berezitasunak. Analisi orokor horretatik abiatuta, Euskal Autonomia Erkidegoko toki-erakundeen finaniza-tutoretza berariaz aztertuko du, eta irakurlearen eskura jarriko ditu egungo Ekonomia Itunaren 48. artikuluko 5. printzipioa interpretatzeko gakoak<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> "Printzipo nagusiak" izenburua duen 48. artikuluak Ekonomia Itunaren "Finaniza-harremanak" izeneko II Kapituluan ekiten dio, eta bost printzipo zerrrendatzen ditu. Horietako bosgarrenak horrela dio: "**Toki-erakundeen eremuan Estatuak une bakoitzean egikaritzen dituen finaniza-tutoretzako ahalmenak Euskadiko erakunde es**

Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, en la cuarta colaboración de la revista, selecciona los párrafos de más interés de la Sentencia y los complementa con comentarios propios. A lo largo de su artículo, después de marcar los contornos de la competencia autonómica para establecer tributos, se repasa la referida Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2013 sobre el canon del agua, respecto de los motivos de fondo en los que se sustenta la impugnación, es decir, en relación a la existencia de doble imposición, la invasión de competencias municipales y forales, y la extralimitación en el ejercicio de las competencias autonómicas.

Sobre ella nos avanza el autor en la introducción de su artículo que contiene una peculiaridad en cuanto a la consideración de las competencias armonizadoras que en el ámbito tributario le atribuyen al Parlamento Vasco el Estatuto de Autonomía y la Ley de Territorios Históricos. Esta consideración, suscrita por la mayoría del Tribunal, es objeto de un voto particular discrepante del que también se hace eco el artículo.

El artículo que cierra esta sección de "Estudios y Colaboraciones" tiene por título "Alcance y ubicación del título competencial tutela financiera" y por autor a José María Endemáño Arostegui, Doctor en Derecho y Letrado de los Servicios Jurídicos Centrales de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Introduce su trabajo con un análisis general del concepto "tutela financiera" y su contenido, obviando en principio las particularidades derivadas de la identidad de los agentes tutelados y tutelantes. A partir de ese análisis más general, se interesa expresamente por la tutela financiera de las entidades locales del País Vasco y pone a disposición del lector las claves para interpretar el principio quinto del artículo 48 del actual Concierto Económico<sup>1</sup>: repasa los antecedentes y la

<sup>1</sup> El artículo 48 "Principios generales", es el que abre el Capítulo II del Concierto Económico "De las Relaciones Financieras" y enumera cinco principios. El quinto de ellos tiene la siguiente redacción: "**Las facultades de tutela financiera que, en cada momento, desempeñe el Estado en materia de Entidades locales, corresponde**

araudiaren aurrekariak eta bilakaera errepasatuko ditu, gaiaren inguruko jurisprudentzia berriusi, bai eta egiaztatu ere balizko kontraesanik dagoen beste erakunde edo organoen irizpide-ekin, eta, azkenik, 48. artikuluak aipatzen dituen *toki-erakundeen eremuan Estatuak une bakoitzean egikaritzen dituen finantza-tutoretzako ahalmenen irismena* aztertuko du.

Interesgarria da toki-erakundeen gaineko finantza-tutoretza gauzatzeko eskumenaren titularitasunaren inguruau egingo duen gogoeta. Ekonomia Itunaren egungo testuak ez duenez zehazten nor den ahalmenen titularra, Euskadiko erakunde eskudunei dagozkiela baino ez baitu zehazten, autoreak mahaigaineratuko du Eusko Legebiltzarri tarteaz uzten zaion aldatzeko foraldundien egungo titulartasuna (tutoretza gauzatzen baitute zerga itunduen bidez bildutako diruaren udal-partaidetzaren banaketan).

Autoreak datu-multzo osoa eta txukuna azalduko du administrazio edo erakunde batzuek egozten zaion toki-erakundeen finantza-tutoretzaren eskumenak zer egintza ahalmentzen duen galderari erantzuteko. Halaber, eztabaideragarria gerta daitekeen iritza defendatuko du: ildotan nagusietan, finantza-tutoretza gauzatzea administrazio-ahalmenetara bakarrik mugatzen da.

Bestalde, aldizkariaren ale honetako "Erreferentziak" izeneko sekzioa bost ataletan egituratuko da:

1) Lehenengoak dokumentu interesgarri hau jaso du: irailaren 26ko Eusko Legebiltzarraren osoko bilkuraren fiskalitateari buruz adostutako 32 erabakiak.

2) Bigarren atala "EZKO Konsultak" izango da, eta, bertan, Zerga Koordinaziorako Organoak jakinaztutu dituen zergei buruzko konsultak jasotzeko tarte bat utziko dugu, Zerga Harmonizazio, Koordinazio eta Lankidetzako maiatzaren 30eko

*kudunei dagozie; horrek ez du esan nahi, inola ere, Euskadiko toki-erakundeen autonomia araubide erki-dea duten toki-erakundeena baino txikiagoa izango denik".*

evolución de su normativa reguladora, revisa la jurisprudencia relativa a esta materia y su eventual contradicción con los criterios de otras instituciones u organismos y finalmente, analiza el alcance de "las facultades de tutela financiera que, en cada momento, desempeñe el Estado en materia de Entidades locales", a las que se refiere dicho artículo 48.

Es interesante su disquisición sobre la titularidad de la competencia para ejercer la tutela financiera sobre las Entidades locales. Al no precisar la redacción actual del Concierto Económico el titular de dichas facultades, limitándose a señalar que "corresponderán a las instituciones competentes del País Vasco", plantea el autor si se abre un margen de disponibilidad del Parlamento Vasco para alterar la titularidad actual de las diputaciones forales como tutelantes respecto a la distribución de la participación municipal en la recaudación por tributos concertados.

El autor señala una batería completa y ordenada de elementos para responder a la pregunta de para qué actos queda facultada una administración o un ente al que se atribuye la competencia sobre la tutela financiera de las Entidades locales y sostiene que, en líneas generales el ejercicio de la tutela financiera queda limitado a potestades puramente administrativas, posición que puede resultar controvertida.

La sección de "Referencias" se estructura en este número de la revista en cinco apartados:

1) El primero de ellos reproduce, como documento de interés, las 32 resoluciones acordadas en el Pleno del Parlamento Vasco celebrado el 26 de septiembre de 2013 en materia de fiscalidad.

2) El segundo apartado, el de "Consultas OCTE", abre un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de

*rán a las instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común."*

3/1989 Legearen 14. artikuluan ezarritakoaren arabera: "Lurralde Historikoetako zerga Administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak Zergak Koordinatzeko Organoaren txostenaren ondoren argituko dira...".

Zergak aldzkariaren ale honetan bi kontsulta aukeratu ditugu, biak Balio Erantsiaren gaineko Zergaren salbuesprena aplikatzeari buruzkoak, lehengaietatik edo olio-produktuetatik biodiesel aekoiztearen arloko eragiketa batuetan.

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko II. atalean Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago "Ekonomia-itun honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea". Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebaazten dira, Batzordean alde biak ordezkatuta baitaude. Bada, Ekonomia Itunaren 63. artikuluak ezarritakoaren arabera, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundi-ordezkariek osatzen dute.

"Erreferentziak" sekzioko atal honetan jasoko dira, izen propioak ezabatuta, Ekonomia Ituneko lotura-puntuen aplikazioari buruz egindako bost kontsultari emandako ebaazpenen testuak. Horietako lauk PFEZri eragiten diote (aztertzen baitituzte laneko irabaziak atxikipenak ordainarazteari eta araudiarri buruzko auziak, bai eta etxebizitza aloreko kenkarien kasu zehatz batzuei buruzko gaiak ere), eta bosgarrenak aztertzen du lurralde erikidean helbideratutako kapital aldakorreko inbertsio-sozietate (SICAV) baten kapitala murrizteari eta foru-lurraldeko baziak bati ekarpena egiteari buruzko eragiketa (PFEZri ere eragiten dio, bai eta Sozietateen gaineko Zergari ere).

4) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalak arautzen ditu Arbitraje Batzordearen osaera, eginkizunak eta erabakien erregimena. Batzorde

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 dos consultas. Ambas se refieren a la aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en diversas operaciones realizadas en el marco de la fabricación de biodiesel a partir de materias primas o productos oleaginosos.

3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2º del Capítulo III del Concierto Económico se contempla la de "Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico". Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales.

En este apartado de la sección de "Referencias" se incluye, eliminadas las referencias identificativas, el texto de la resolución de cinco consultas planteadas sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto. Cuatro de ellas afectan al IRPF, planteando cuestiones relativas a la normativa y exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo y a las deducciones en materia de vivienda en diversos supuestos concretos y la otra, relativa a una operación de reducción de capital de una SICAV domiciliada en territorio común con aportación a un socio de territorio foral, afecta también al IRPF y adicionalmente al Impuesto sobre Sociedades.

4) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3ª regula la composición, funciones y el régimen de los acuerdos de la Junta Arbitral, ór-

horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren tributuen arloko auziak ebaetza du helburu. Gauzak horrela, Zergak aldizkariaren ale honetako "Erreferentziak" sekzioa laugarren atalean, Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak emandako ebazpenei buruzkoan, kopiau egingo dira, izen propioak ezabatuta, Batzorde horrek emandako eta eskura izan ditugun azken erabakiak, guztiak 2013an emanak.

Zazpi erabaki jasoko dira atal honetan. Horietako hirutan subjektu pasiboaren egoitza fiskalaren arloan dagoen desadostasunak eragin du gatazka –bitan pertsona juridikoena egoitza fiskala zehatztuko da, eta bestean pertsona fisikoarena-. Gainetako lauretan Arbitraje Batzordeak Sozietaeten gaineko Zergaren eta BEZaren ikuskapen-eskumenarekin zerikusia duten desadostasunak ebatziditu, eta, horrez gain, prozedurazko gai batzuei buruz ere iritzia eman du (horrek gatazka desagertzea ekarri du erabaki bitan).

Azkenik, Zergak aldizkariaren ale honetako "Estatistikak" atalean agertuko da 2013ko urtarriletik irailera arteko epean foru-aldundiek bildutako zerga itunduei buruzko informazioa, Igor Guinea Palacios Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Sarreren Kudeaketa-rako eta Bilketen Azterketarako Zerbitzuko teknikariak eginda. 7.814 milioi euroen bilketa erregistratu dute, 2012ko epealdi berean kontabilizatutako zerga-bilketaren % 3,7 gehiago; hortaz, posible da igartzea ekitaldiaren itxieran goranzko desbiderapen txikia izango dugula, aurrekontuan azaldutako diru-sarrerekin alderatuta. Halaber, atal honetan aipatuko dugunez, Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak urrian egingako bileran onartu zuen 2013ko ekitaldiaren amaieran itunpeko zergen bidez bilduko dute-naren aurreikuspena: 11.875 milioi euro, hasieran aurreikusitakoa baino 50 milioi gehiago. Beste alde batetik, bai testuinguru ekonomiko hobixearen itxaropena, bai tributu-arloan onartutako –edo segur aski onartuko direneurrien bilketa-eragina kontuan harturik, Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak 2014ko sarrera-aurreikuspena onartu zuen: 12.374 milioi euro,

gano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. El cuarto apartado de la sección "Referencias" de este número de Zergak, el de "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico", transcribe debidamente despersonalizados los últimos acuerdos dictados por ese órgano arbitral a los que hemos tenido acceso, todos ellos adoptados en 2013.

Las resoluciones seleccionadas son siete, de las cuales tres tienen como motivo del conflicto la discrepancia sobre el domicilio fiscal del sujeto pasivo –en dos de ellas se trata determinar el domicilio fiscal de personas jurídicas y en la otra de una persona física-. En las cuatro restantes la Junta Arbitral resuelve sobre discrepancias relacionadas fundamentalmente con la competencia inspectora en el Impuesto sobre Sociedades y el IVA y además se pronuncia sobre algunas cuestiones procedimentales, que en dos de las resoluciones motivan que decaiga el conflicto.

5) Por último, el apartado "Estadísticas" elaborado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, incluye en este número de Zergak información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al periodo enero-septiembre de 2013. Los 7.814 millones de euros de recaudación registrada suponen un incremento del 3,7% sobre la recaudación contabilizada en el mismo periodo del ejercicio 2012 y permiten pronosticar que para el cierre del año se registrará una ligera desviación al alza respecto a los ingresos presupuestados. De hecho, tal como se informa en este apartado, en la reunión celebrada en el mes de octubre, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprobó una estimación de cierre de la recaudación por tributos concertados de 2013 de 11.875 millones de euros, 50 millones superior a la cifra presupuestada inicialmente. Por otra parte, con las expectativas de un contexto económico algo más favorable y el impacto recaudatorio de algunas medidas adoptadas o que previsiblemente se adoptarán en el ámbito tributario, el Consejo Vasco de Finanzas ha aprobado una previsión de

2013ko itxieran aurreikusitako sarreren % 4,2 gehiago.

Batez ere, Sozietaeten gaineko Zergaren dirubilketaren bilakaera onak eragin du urtearen lehengo bederatz hilabeteetan itundutako zergen bidez lortutako sarreren joera positiboa. Gainera, lagungarria izan da balantzeak egunearatzearen araudia onartu izana, bai eta BEZaren bilketa-gaitasuna handitu izana ere (2012ko irailean indarrean sartu zen zerga-tasen igoerak eraginda).

Aldizkariaren bukaerako "Tributo Araudia" sekzioan Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saitiko Zerga Administrazioko Zuzendaritzak egindako hileko boletinetan sartzeko helbidea jasoko dugu. Hilabetekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratutako tributo-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoak (NAO) eta Estatuak (BOE) argitaratu dutenarena ere.

Bukatzeko, zergen arloko foru-arautegiari buruzko informazio gehiago nahi duten irakurleei gomendatzen diegu EAEko lurralte historiko web-orriean ([www.alava.net](http://www.alava.net), [www.bizkaia.net](http://www.bizkaia.net), [www.gipuzkoa.net](http://www.gipuzkoa.net)) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren web-orrian ([www.ogasun.ejgv.euskadi.net](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net)) horretarako jarrita dauden ataletan sartzeko. Azken web-orri horretatik, "Foru Zerga Kodea" aplikaziorako sarbidea dago, eta bertan hiru lurralte historikoetako zerga-arautegiaren bertsio integratua azter daiteke. Era berean, Ekonomia Itunarenkin zerikusia duten gaiak sakonago ezagutzeko Ekonomia Ituna sustatzeko eta hedatzeko sortutako Ad Concordiam izeneko elkartearren web-gunean sartzea gomendatzen dizugu ([www.conciertoeconomico.org](http://www.conciertoeconomico.org)), bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak editatutako *Ituna* boletin elektronikoan ere ([http://www.ehu.es/ituna/index\\_es.html](http://www.ehu.es/ituna/index_es.html))

ingresos para 2014 de 12.374 millones de euros, un 4,2% superior a la recaudación estimada al cierre de 2013.

La positiva evolución de los ingresos por tributos concertados en los nueve primeros meses del año se ha producido principalmente por el buen comportamiento de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades, favorecido por la aprobación de la normativa sobre actualización de balances y por la mayor capacidad recaudatoria del IVA como consecuencia de la subida de tipos impositivos que entró en vigor en septiembre de 2012.

En la sección de cierre de la revista, "Normativa Tributaria" se indica la dirección de acceso a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, en los que se recoge un compendio de la normativa tributaria publicada por las Diputaciones Forales (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE).

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 Finanzas 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. Asimismo, para el conocimiento y la profundización en los temas relacionados con el Concierto Económico, aconsejamos el acceso a la web promovida por la asociación Ad Concordiam para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, [www.conciertoeconomico.org](http://www.conciertoeconomico.org) y al Boletín Electrónico *Ituna* editado por el Centro de Documentación del Concierto Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección [http://www.ehu.es/ituna/index\\_es.html](http://www.ehu.es/ituna/index_es.html)



# A ctualidad fiscal



## ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/05/2013 AL 31/10/2013.

**NORMA FORAL 18/2013, de 3 de junio, de principios básicos y medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras medidas tributarias (BOTHÁ nº69 de 17-6-2013). Corrección de errores (BOTHÁ nº 85 de 26-07-2013).**

La prevención y lucha contra el fraude fiscal debe ser un compromiso continuo de la Hacienda Foral de Álava con la sociedad porque constituye una lacra social y perjudica la opinión de la ciudadanía sobre las instituciones. Existe, además, una demanda social de que se intensifiquen por todos los medios posibles este combate para lograr los recursos necesarios para mantener y consolidar nuestro modelo social de bienestar.

No hay que olvidar que el gasto e inversión pública son uno de los pilares de nuestro modelo social y, por ello, las conductas fraudulentas que detraen esos recursos públicos condicionan y empobrecen nuestras posibilidades de superar la crisis económica y la falta de empleo, poniendo en riesgo nuestro nivel de desarrollo y bienestar.

La presente norma foral incorpora ese compromiso a través de explicitar los principios básicos que articulan la prevención y la lucha contra el fraude con el objetivo de prevenir, detectar y sancionar las conductas fraudulentas.

**NORMA FORAL 28/2013, de 9 de octubre, de extensión de efectos del artículo 44.3.d) de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTHÁ nº 122 de 23-10-2013).**

Es objeto de la presente Norma Foral ampliar los efectos de la exención de referencia a todos los ejercicios no prescritos, a fin de que quien haya visto agravada su situación tributando por este supuesto pueda solicitar su devolución.

Asimismo, y dada la excepcionalidad de la medida propuesta, en la devolución que pudiera proceder no se liquidarán intereses de demora.

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2013, del Consejo de Diputados de 16 de julio, que adapta a la normativa tributaria alavesa diversas modificaciones introducidas en el ámbito de los Impuestos Especiales (BOTHÁ nº 84 de 24-7-2013).**

En primer lugar, se introducen modificaciones en la imposición sobre las bebidas alcohólicas que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto sobre Productos Intermedios y del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, elevando su tributación en un 10 por ciento.

Asimismo, se incrementan los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Se destaca la modificación que se adopta en relación con los tipos impositivos que afectan a los cigarrillos. Se incrementa el peso del componente específico

frente al componente "ad valorem". Al tiempo, se incrementa la franja de la fiscalidad mínima de los cigarrillos, de forma que asegure niveles deseables de tributación de esta labor del tabaco.

También, se incrementan los tipos impositivos mínimos aplicables al resto de labores. Por lo que respecta a los cigarros y cigarritos, se disminuye ligeramente el diferencial de tributación existente entre los cigarrillos y estas labores, incrementando el tipo impositivo aplicable a las mismas en una proporción superior a aquella en la que se incrementa la fiscalidad mínima para los cigarrillos.

En relación con la picadura de liar, el ajuste que se realiza pone de relieve las diferencias existentes entre la fiscalidad de esta labor del tabaco y los cigarrillos. Es necesario aproximar los niveles mínimos aplicados a la picadura de liar a los de los cigarrillos, a fin de atender en mayor medida el grado de competencia que existe entre ambos productos.

Es destacable la introducción de un tipo mínimo para las demás labores del tabaco, habida cuenta de las distorsiones que pueden crearse entre las diferentes labores del tabaco si no se ajusta adecuadamente su fiscalidad, sin perjuicio de la conveniencia de homogeneizar la estructura de todos los epígrafes. Finalmente, se ajustan los mínimos de aquellas labores que son vendidas a precios inferiores a los precios de referencia determinados en la norma.

**DECRETO FORAL NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2013, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que adapta a la Normativa Tributaria Alavesa diversas modificaciones introducidas en el ámbito de los Impuestos Especiales en relación al Impuesto Especial sobre el Carbón (BOTH A nº 90 de 9-8-2013).**

La aprobación y publicación del Real Decreto-Ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico, ha supuesto la introducción de modificaciones en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales en relación al Impuesto Especial sobre el Carbón.

Con la finalidad de mantener la competitividad del sector industrial y poner condiciones de igualdad a los diferentes consumidores de carbón y gas natural para similares fines y usos, se ha considerado necesario establecer un tipo reducido de 0,15 euros por gigajulio para el carbón destinado a usos con fines profesionales, siempre y cuando no se utilice en procesos de generación y cogeneración eléctrica.

Como consecuencia de lo anterior y con el objeto de asegurar la diferenciación en la imposición basada en los diferentes fines, es necesario precisar en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales, que se entiende por "carbón destinado a usos con fines profesionales".

Asimismo, ante la imposibilidad de conocer con exactitud, en el momento de realizar el suministro de carbón a una planta de cogeneración de energía eléctrica y calor útil, la carga tributaria que debe soportar el consumidor final y para ajustar ésta, en la medida de lo posible, a la realidad, se fija un porcentaje de reparto provisional de la cantidad de carbón sobre la que se aplicarán los diferentes tipos impositivos. Por ello es preciso, por un lado, establecer la necesaria especialidad en las reglas de repercusión del Impuesto, con respecto a los sujetos pasivos que realizan estos suministros y, por otro, recoger la obligación de regularizar el importe de las cuotas repercutidas conforme al porcentaje definitivo de destino del carbón.

Finalmente, se tipifica una nueva infracción por la comunicación incorrecta de datos a los sujetos pasivos en relación con los suministros de carbón que se realicen con aplicación del tipo impositivo de 0,15 euros por gigajulio.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en el artículo 33 la concertación de los Impuestos Especiales, disponiendo que, salvo determinadas excepciones, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava las modificaciones incluidas en el referido Real Decreto Ley 9/2013, de 12 de julio.

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 4/2013, del Consejo de Diputados de 17 de septiembre, que autoriza la cesión de datos con trascendencia tributaria para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita (BOTH A nº110 de 25-9-2013).**

El incremento significativo de las solicitudes de Justicia Gratuita por parte de la ciudadanía puede poner en serio riesgo un servicio tan importante como éste, en términos de cohesión social, pues garantiza que todas las personas puedan defender sus derechos ante los tribunales con independencia de su capacidad económica.

La comprobación y gestión por parte de los Servicios de Orientación Jurídica de los Colegios de Abogados y de las Comisiones provinciales de Asistencia jurídica gratuita de los requisitos de los solicitantes para el acceso a la Justicia Gratuita, basados en certificaciones de los datos fiscales de los demandantes, resulta laboriosa suponiendo inconvenientes en la agilidad de la gestión.

La habitual vocación de colaboración de esta Diputación Foral de Álava considera ineludible, en la medida de sus posibilidades, contribuir a evitar ese problema. Para lograrlo resulta posible y necesario avanzar en eficiencia, aprovechando al máximo las oportunidades que ofrece la colaboración interinstitucional, así como los medios telemáticos disponibles en la actualidad.

Por lo tanto, el establecimiento de Convenios de Colaboración permanente, para la cesión de datos con trascendencia tributaria por canales telemáticos, se revela como una figura eficaz que necesariamente ha de redundar en una mayor agilidad y eficacia del actual sistema de gestión para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita.

Esta voluntad de apoyo y búsqueda de solución

al problema se manifiesta en el presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal que tiene por objeto la modificación de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, de forma que se contemple en la misma la cesión de los datos con trascendencia tributaria al Consejo General de la Abogacía y a los Colegios de Abogados para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita.

**DECRETO FORAL 18/2013, del Consejo de Diputados de 28 de mayo, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOTH A nº 64 de 5-6-2013).**

El presente Reglamento sustituye al contenido en el Anexo I del Decreto Foral 24/2004, de 23 de marzo, que aprueba el Reglamento regulador de las obligaciones de facturación y modifica diversos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril.

El objeto de aprobar un nuevo Reglamento de facturación es incorporar al ordenamiento tributario alavés las modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE en materia de facturación.

Esta Directiva busca reducir las cargas administrativas de los sujetos pasivos, garantizar la igualdad de trato entre las facturas en papel y las facturas electrónicas, facilitar las transacciones económicas y contribuir a la seguridad jurídica de los agentes económicos en la aplicación de la normativa reguladora de la materia.

**DECRETO FORAL 34/2013, del Consejo de Diputados de 8 de octubre, que modifica el Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, incorporando la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (BOTH A nº 119 de 16-10-2013).**

La Norma Foral 18/2013, de 3 de junio, de principios básicos y medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras me-

didas tributarias, ha añadido a la Norma Foral General Tributaria una Disposición Adicional que recoge la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como las infracciones y sanciones que lleva aparentado su incumplimiento.

Una vez modificada la Norma Foral General Tributaria, es preciso desarrollar esta nueva obligación de información lo cual se realiza mediante la introducción de nuevos artículos en el Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros.

**ORDEN FORAL 347/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de mayo, de aprobación de los modelos 108 y 208 de autoliquidación del gravamen único de actualización de balances y establecimiento de las condiciones generales para su presentación telemática (BOTH A nº 59 de 24-5-2013).**

La Norma Foral 12/2013, de 18 de marzo, de actualización de balances, establece la opción para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente de acogerse, en determinadas condiciones, a la actualización de valores de los elementos patrimoniales que figuren en la contabilidad o, en su caso, en los libros registros, al 31 de diciembre de 2012.

Los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la cuenta "reserva de revalorización Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012". Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el gravamen único recaerá sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

**ORDEN FORAL 359/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 de mayo, de aprobación de los modelos 200 y 220 de au-**

**toliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012, y se establecen las condiciones generales para su presentación telemática (BOTH A nº 62 de 31-5-2013).**

El artículo 129 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, establece para los sujetos pasivos del mismo la obligación de presentar y suscribir la oportuna declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

La misma obligación establecen los artículos 20 y 32 sexies de la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El artículo 130 de la Norma Foral 24/1996 establece que, al tiempo de presentar su declaración, los sujetos pasivos deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla, en el lugar y en la forma fijados por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 89 de la Norma Foral 24/1996 establece que la sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por otra parte, en el nuevo entorno estratégico y operativo de las Administraciones Públicas, mediante Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre, se regula el marco de las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones por vía telemática, estableciéndose que las declaraciones que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos deberán ser presentadas por esta vía.

Y, más concretamente, mediante la Orden Foral 39/2010, de 3 de febrero, se especifican las declaraciones tributarias para cuya presentación se ha considerado conveniente hacer obligatoria la utilización de la vía telemática a través de Internet, encontrándose entre las mismas las autoliquidaciones a realizar por el Impuesto sobre Sociedades.

En este contexto se hace preciso aprobar los correspondientes modelos para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava y fijar sus condiciones generales de presentación telemática.

Estos modelos serán aplicables a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012.

**ORDEN FORAL 443/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 21 de junio, de aprobación del Modelo 548 - Impuestos Especiales de Fabricación. Declaración informativa de cuotas repercutidas (BOTH A nº 73 de 28-6-2013).**

La presente Orden Foral limita la presentación de la declaración informativa a los supuestos de repercusión a que se refiere el apartado 2 del artículo 14 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales, es decir, a los supuestos de repercusión de cuotas a propietarios de productos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad, sin perjuicio de que en el futuro se amplíe su contenido en los términos previstos en el penúltimo párrafo del citado apartado 6 del artículo 45 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

El modelo que aprueba la presente Orden Foral se estructura de forma que con una sola declaración pueda presentarse la información relativa a los establecimientos de un mismo declarante.

## OTROS

**Proyecto de norma foral de modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOJGA nº 13 de 17-10-2013).**

Exposición de Motivos:

La actual coyuntura económica recomienda la adopción de medidas tendentes a reforzar los ingresos públicos, promover la recuperación económica y asegurar la estabilidad presupuestaria, sin perder de vista la contribución al avance en el principio de equidad, permitiendo una mejor distribución de las cargas tributarias y reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica.

La consolidación del citado principio de equidad, así como el de suficiencia de los ingresos públicos con medidas de impacto moderado, recomienda extender a las transmisiones "mortis causa" el tratamiento tributario dado en su día a las donaciones familiares en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, que pasaron a tributar a un tipo fijo del 1,5 por ciento.

La nueva tributación de estas transmisiones "mortis causa" supone la pérdida de la exención de que han gozado hasta el momento, pasando a tributar al tipo del 1,5 por ciento con un mínimo exento de tributación de 400.000 euros por cada sucesor.

Por otro lado, la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contiene el marco normativo de este impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias.

En el primero de los hechos imponibles mencionados, se sujeta a tributación el tráfico patrimonial que no se considera actividad empresarial sino entre particulares, estableciendo la normativa vigente un tipo de gravamen general del 6 por ciento para las transmisiones de bienes in-

muebles, así como para la constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los derechos reales de garantía.

Idénticas razones a las expuestas como fundamento para la modificación que se realiza en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esta Norma Foral aconsejan actualizar el tipo general del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales situándolo en un 7 por ciento.

**Proyecto de norma foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOJGA nº 13 de 17-10-2013).**

Extracto de la Exposición de Motivos:

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye uno de los pilares centrales del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava. Durante los siete años de vigencia de su actual regulación, contenida en la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, la necesaria adaptación a las circunstancias económicas y sociales de cada momento ha requerido diversas modificaciones de la misma, la última de las cuales, como respuesta a la situación de crisis económico-financiera, ha sido aprobada con efectos 1 de enero de 2013.

La persistencia de la crisis, sin que se vislumbre en el horizonte más cercano una situación en la que la recuperación de la actividad económica y del empleo vuelva a ser el motor del crecimiento de nuestra economía, requiere que las Instituciones del Territorio Histórico de Álava asuman un papel activo en la adopción de medidas que refuerzen una adecuada distribución de las cargas tributarias, reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica y contribuyan a lograr un óptimo equilibrio entre los ingresos y gastos que garanticen la sostenibilidad y suficiencia de las finanzas públicas.

Es en relación a la tributación de las personas físicas donde se torna especialmente imprescindible un reforzamiento de los principios de equidad, progresividad, neutralidad, transparencia y simplificación, así como el establecimiento de un mayor equilibrio entre todos ellos.

Desde el punto de vista de la neutralidad se procede a la revisión y al ajuste del tratamiento de ciertos beneficios fiscales tales como las rentas exentas, las reducciones y las deducciones, al objeto de reforzar la necesaria interrelación entre las políticas de gasto e ingreso, previa evaluación de su efectividad, eliminando duplicidades y modificando aquéllos que no se adecúan en la actualidad al objetivo perseguido con su implementación.

En lo que respecta al principio de equidad, se amplía la tarifa vigente, incorporando nuevos tramos a tipos más altos tanto en la base liquidable general como en la base liquidable del ahorro.

En relación con el principio de capacidad económica es la tributación de los rendimientos de actividades económicas, con declaración de ingresos en cuantía inferior a los realmente obtenidos y de gastos que no tienen el carácter de deducibles, la que requiere dotarse de nuevos instrumentos normativos que dificulten la ocultación de dichas rentas y el establecimiento de medidas antifraude.

Para la consecución de estos objetivos se aprueba esta nueva Norma Foral, la cual se encuentra estructurada en catorce títulos, veintidós disposiciones adicionales, veintiuna transitorias, una derogatoria y dos finales.

**Proyecto de norma foral del Impuesto sobre Sociedades (BOJGA nº 13 de 17-10-2013).**

Exposición de Motivos:

Cuando se han cumplido más de tres lustros de la vigencia de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, se hace preciso acometer un proceso de renovación integral de la misma, en la medida en que el Derecho tributario internacional y el propio escenario económico y social tanto del Territorio Histórico de Álava, como del conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Estado español o de la Unión Europea, por no hablar de contextos más amplios, han evolucionado de una manera muy importante en este período de tiempo, ha-

biéndose desarrollado fenómenos como la globalización económica o la propia evolución del Derecho de la Unión Europea y su influencia en la fiscalidad directa de las empresas, que han hecho imprescindible acometer un proceso de reforma integral del Impuesto que ha dado como resultado esta Norma Foral.

En un contexto en el que la profunda crisis económica ha llevado a la recaudación de los ingresos públicos a niveles de los obtenidos en 2006, sin que sea previsible en el corto plazo una recuperación notable de los ingresos tributarios, y en el que además, por el lado de los gastos, se generan necesidades crecientes para el mantenimiento del Estado de bienestar, se hace necesario el análisis del papel que en la actualidad desempeña cada figura impositiva y de la medida en que está cumpliendo el que le corresponde según su naturaleza para, en su caso, realizar una propuesta de medidas a adoptar que subsanen las deficiencias puestas de manifiesto en dicho análisis.

El logro de los objetivos de reactivación de la actividad empresarial del País Vasco, fortaleciendo el tejido empresarial y la competitividad de nuestras empresas, y de generación de riqueza y creación de empleo exigen una reforma en profundidad del Impuesto sobre Sociedades, vigente, aunque con pequeños retoques, desde 1996, sin perder de vista los principios y razones que deben inspirar su reforma, dotando al sistema tributario de los Territorios Históricos de las medidas fiscales más avanzadas en materia de tributación empresarial en el contexto actual de globalización económica y de libre circulación de capitales, más necesarios aún, si cabe, en el coyuntura económica actual en que la crisis no parece que vaya a abandonarnos en el corto plazo. Por ello, el establecimiento de medidas atractivas para la inversión y el empleo, de fomento de la capitalización empresarial, y de las actividades productivas y de apoyo a la investigación, desarrollo e innovación, han sido el norte que ha guiado la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, el devenir económico del Territorio Histórico de Álava de los últimos años ha cam-

biado radicalmente el panorama económico del mismo, tanto en lo que se refiere a las magnitudes macroeconómicas, como en la propia idiosincrasia del tejido empresarial del país, lo que hace preciso el replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para adecuarlos a la nueva realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible, teniendo presente que hemos vivido momentos de crecimiento económico sostenido (1996-2007) junto con un período de crisis económica y financiera de magnitudes todavía no predecibles y sin precedentes en nuestra historia económica (2008-2013).

Además, durante este período de tiempo, tanto la Comisión Europea como, sobre todo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han contribuido a desarrollar una doctrina en torno a la capacidad de las autoridades fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea para desarrollar sus normas sobre tributación directa de las empresas con pleno respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea, y una serie de medidas para fomentar la coordinación de las políticas fiscales que eliminan tanto la competencia fiscal perjudicial como el establecimiento de medidas que pudieran ser consideradas como ayudas de Estado a los efectos del Tratado de la Unión Europea.

La nueva regulación del Impuesto que se contiene en esta Norma Foral es plenamente respetuosa con esa doctrina y con esos esfuerzos de coordinación, y por tanto, presta especial atención a la regulación de las normas sobre inclusión en la base imponible de determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes, al tratamiento de las situaciones de subcapitalización, al tratamiento de la eliminación de la doble imposición, a la imposición de salida de las entidades que trasladan su residencia o sus activos al extranjero o a la asunción de las recomendaciones generadas a partir de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transparencia en el tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, aprovechando la experiencia acreditada desde la aprobación de la reforma parcial del Impuesto

sobre Sociedades por medio de la Norma Foral 13/2007, de 26 de marzo, en este sentido.

Por otro lado, a estas alturas no pueden quedar dudas de la competencia de las instituciones forales para establecer un régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades diferente al vigente en territorio de régimen común desde la perspectiva del respeto a lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al quedar completamente excluidas del concepto de ayuda de Estado establecido en el mencionado precepto las medidas tributarias generales del Territorio Histórico de Álava, dado que el mismo goza de autonomía total en el sentido de lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, dictada en el asunto C-88/03 – República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, como ha acreditado tanto el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06) como los tribunales internos, es decir, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante sentencias de 22 de diciembre de 2008 y el Tribunal Supremo a través de la desestimación de los recursos de casación interpuestos contra las mismas por medio de sentencias de 3 y 4 de abril de 2012.

La presente Norma Foral se caracteriza por un incremento de la simplificación, con una reorganización de los preceptos dedicados a establecer correcciones al resultado contable para obtener la base imponible, sistematizando las correcciones para conseguir una regulación más clara de los ajustes y una significativa reducción de los regímenes tributarios especiales que, en la medida de lo posible, han sido incorporados al régimen general.

Desde el punto de vista de la neutralidad ha sido necesaria una revisión del tratamiento de la eliminación de la doble imposición, apostando decididamente por el mecanismo de exención, así como un replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes hasta la fecha para adecuarlos a la realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible.

Por lo que se refiere a la cuestión de la eliminación de la doble imposición, se apuesta decididamente por el mecanismo de exención, continuando de manera lógica y coherente con la línea que se inició a través de lo dispuesto en el artículo 19 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, pero extendiendo este tratamiento a todas las rentas, tanto dividendos como rentas derivadas de la transmisión de participaciones, sean de fuente extranjera o no, siempre que cumplan con determinados requisitos, siguiendo las tendencias internacionales actuales y las recomendaciones de los organismos internacionales, y previendo a la vez los ajustes precisos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades para evitar que se produzcan situaciones de desimposición, modificando en consonancia el tratamiento del fondo de comercio financiero o de la actualización de valores en los procesos de reorganización empresarial.

En consonancia con la nueva regulación se potencia la eliminación de los supuestos de doble imposición internacional más problemáticos por afectar a países con los que España no tiene suscrito y en vigor un Convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal.

Desde la perspectiva del replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes, se pueden destacar las siguientes líneas de actuación en las que se ha centrado la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

1) Introducción de medidas para el fortalecimiento de la capitalización de las empresas, vinculadas a mejorar el tratamiento de las estructuras basadas en un incremento de los fondos propios y una reducción de la necesidad de acudir al endeudamiento, incluyendo el apoyo al emprendimiento.

La necesaria capitalización de nuestras empresas exige la adopción de medidas positivas tendentes a reforzar los fondos propios de las mismas. En relación con ello la inclusión de una nueva compensación para el fomento de la capitalización empresarial, es otra de las novedades destacadas en materia de correcciones para la determinación

de la base imponible, inspirada en otras medidas recientemente introducidas en otros Estados miembros de la Unión Europea, y que pretende, por un lado, garantizar que las empresas tienen facilidades para conseguir una capitalización adecuada y una estructura de su pasivo que les permita competir con solvencia y seguridad, y por otro, disminuir la brecha existente en el tratamiento de la financiación propia respecto a la financiación ajena en el Impuesto sobre Sociedades, aumentando el atractivo para el incremento de los fondos propios de las empresas, y coadyuvando, por tanto, a la reducción de las indeseables situaciones de subcapitalización empresarial.

En el mismo sentido se puede citar la introducción de una corrección al resultado contable en materia de aplicación del resultado por el que se establece un tratamiento específico para las dotaciones que realicen las empresas a una reserva especial para nivelación de beneficios, que debe permitirles afrontar con mayores garantías las fluctuaciones del ciclo económico y aumentar su fortaleza financiera, reduciendo la dependencia del crédito externo, lo que se ha demostrado como un elemento esencial para mantener la actividad y el empleo en el difícil contexto económico que estamos viviendo en los últimos años.

2) Atención a las microempresas para facilitar la implantación y el desarrollo de proyectos empresariales, reduciendo sus costes fiscales directos e indirectos, fomentando la reinversión de sus beneficios para el aumento de su capacidad y dimensión y simplificando su tributación.

Desde esta perspectiva, se puede destacar el tratamiento específico otorgado a las microempresas, entendiendo por tales aquéllas que tengan menos de 10 de empleados y un volumen de operaciones y de activos inferior a 2 millones de euros anuales, para las que la simplificación y el apoyo recibido en esta Norma Foral suponen una verdadera involución en relación a su situación anterior.

Profundizando en este objetivo encontramos también la corrección al resultado contable en

materia de aplicación del resultado relativa a la dotación de una reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, entre cuyas posibilidades de materialización se encuentran las relativas al desarrollo de proyectos empresariales, a la puesta en marcha de proyectos conjuntos entre diferentes empresarios y al apoyo al emprendimiento mediante la institucionalización de la figura de los inversores informales privados o business angels.

3) Potenciar del tratamiento tributario de la explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de investigación y desarrollo.

En este sentido, uno de los principales elementos que preocupan en nuestro tejido productivo es el relativo a su competitividad relativa respecto a operadores de otros Estados, teniendo presente el escenario globalizado y cada vez más internacionalizado en el que nuestras empresas desenvuelven su labor.

Por ello, el incremento de competitividad no radica fundamentalmente en la reducción de sus costes operativos, aunque también pudiera ser éste un factor importante, sino en la posibilidad de ofrecer en el mercado productos o servicios de alto valor añadido y con un componente tecnológico o funcional diferencial respecto a los que se oferten por la competencia.

Por ello, la apuesta por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica es un elemento de primera magnitud en este orden de consideraciones, y esta Norma Foral profundiza el camino iniciado por la ya citada Norma Foral 13/2007, de 26 de marzo, generalizando el tratamiento establecido para la explotación mediante cesión de los derechos de propiedad intelectual e industrial a los supuestos en los que es el propio contribuyente el que utiliza el resultado de sus actividades de investigación y desarrollo en su proceso productivo.

El éxito de esta medida y el convencimiento de que es preciso retener en el Territorio Histórico de Álava la explotación de los resultados de esas ac-

tividades de investigación e innovación han permitido perfilar mejor sus contornos y actualizar su contenido a las necesidades del presente.

#### 4) Limitación de la deducibilidad de determinados gastos.

La adopción de medidas centradas fundamentalmente en la limitación de la deducibilidad de ciertos gastos, cuya consideración como necesarios para el desarrollo de la actividad económica resulta altamente cuestionable.

En este sentido, la Norma Foral es continuista de las modificaciones que se realizaron para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 por parte de la Norma Foral 18/2013, de 3 de junio de 2013, de Principios Básicos y Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras medidas tributarias, que, en este sentido, ya estableció reglas que delimitaban los supuestos en los que van a considerarse deducibles determinados gastos cuya correlación con los ingresos puede desenvolverse en unos términos menos claros, por lo que es preciso establecer una serie de pautas que permitan determinar con precisión qué gastos están correlacionados con los ingresos y tienen carácter deducible y cuáles no.

En particular, se mantiene la regulación de los supuestos en los que los gastos de representación o las atenciones con proveedores o clientes tienen carácter deducible y en cuáles no, incluyendo mecanismos que permitan el control del destino y finalidad de los mencionados gastos, y se continúa el esfuerzo iniciado para delimitar cuándo los vehículos, embarcaciones y aeronaives deben considerarse exclusivamente afectos a las actividades económicas de los contribuyentes y cuándo no, a los efectos de establecer la deducibilidad de los gastos relativos a la adquisición y utilización de los mismos, manteniendo la regla de imputación al 50 por 100 de los vehículos que sean utilizados simultáneamente para la realización de actividades económicas y para finalidades privadas, especificando igualmente los supuestos en los que no se van a considerar afectos los citados elementos patrimoniales ni consi-

guientemente deducibles los gastos relacionados con ellos.

Pero además, respecto a los vehículos de turismo y similares, esta Norma Foral mantiene también el importe máximo de precio de adquisición de los mismos que se entiende como razonable, fijado en 25.000 euros, y por lo tanto, solamente van a ser deducibles los gastos relativos a vehículos que no superen ese precio de adquisición, o si lo superan, lo serán en la parte proporcional hasta ese importe, tanto en relación con los gastos relativos a la adquisición como en los gastos relacionados con la utilización del vehículo, y por lo tanto, los contribuyentes que adquieran vehículos de superior precio asumirán a su costa el incremento de gastos que ello implica.

En último extremo, respecto a esta cuestión, debemos destacar que se hace un esfuerzo importante por delimitar los supuestos en los que se encubre, bajo la apariencia de pertenencia a una sociedad, la titularidad de este tipo de elementos patrimoniales de exclusivo uso privado por parte de los contribuyentes, estableciendo mecanismos para impedir la deducibilidad de los gastos relacionados con esos activos y poniendo coto a que el patrimonio personal de los contribuyentes se residencie en personas jurídicas de su propiedad, a los efectos de reducir la carga tributaria que deben soportar y de hacer aparecer como gastos deducibles lo que no es sino aplicación de renta.

Este esfuerzo se ha visto profundizado con el nuevo tratamiento de las sociedades patrimoniales que, aunque incorporadas al régimen general del Impuesto, mantienen unos contornos individualizables que permiten otorgarles un tratamiento específico, y en el que se han incluido aquellos supuestos en los que los contribuyentes podían residenciar en sociedades la tenencia de bienes y derechos generadores de rentas pasivas.

Un último elemento que conviene destacar en el ámbito de la limitación de la deducibilidad de determinados gastos lo supone la nueva articulación de la regla que trata de evitar la subcapitalización de las entidades, en la medida en que se genera-

liza su aplicación para hacerla plenamente compatible con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y para evitar que se produzca una erosión de las bases imponibles sometidas al Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava en beneficio de entidades vinculadas, lo que supone un medio que se entiende como más adecuado y proporcionado para incidir sobre el equilibrio entre el apalancamiento de las entidades y su capitalización propia.

Para evitar que la aplicación de esta regla sea una carga demasiado costosa de gestionar para las empresas que no tienen una gran dimensión o para aquellas otras en las que su endeudamiento remunerado con otras personas o entidades vinculadas, se establece un umbral mínimo que enerva la posibilidad de aplicación de esta regulación.

5) Revisión de regímenes especiales. En el marco de simplificación del impuesto, se ha acometido un proceso de limitación de los regímenes especiales, procediendo cuando ha sido necesario, a la incorporación al régimen general, con las debidas adaptaciones, de algunos de ellos, así como a reformular las condiciones de su aplicación, eliminando aquellos regímenes especiales que se ha considerado preciso por no responder en la actualidad a las finalidades para las que fueron creados o por haber sido superados por la evolución económica general.

Por ello, han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas, las sociedades patrimoniales, la minería, la investigación y explotación de hidrocarburos, la transparencia fiscal internacional, el de determinados contratos de arrendamiento financiero o el de las entidades parcialmente exentas.

Por otro lado, se mantienen y actualizan los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, las instituciones de inversión colectiva, la consolidación fiscal y las reorganizaciones empresariales.

Merece especial atención el nuevo régimen especial de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles, que suponen la continuidad de los esfuerzos realizados por el anterior régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas para dinamizar el mercado de alquiler en nuestro país, que sigue poniendo de manifiesto una insuficiencia de dimensión en relación con los países más avanzados de nuestro entorno cercano.

Por último, han sido eliminados los regímenes especiales de las sociedades de desarrollo industrial regional, de las sociedades de promoción de empresas (cuya eliminación se inició con la Norma Foral 14/2013, de 15 de abril), de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario y de las entidades de tenencia de valores extranjeros, pues en todos esos supuestos se ha considerado oportuna su eliminación tanto para profundizar la simplificación del Impuesto como para adecuar su estructura a las necesidades presentes.

Hay que destacar al respecto las normas de Derecho transitorio que se prevén tanto para las sociedades de promoción de empresas como para las entidades de tenencia de valores extranjeros, así como los tratamientos específicos que se prevén en disposiciones adicionales de esta Norma Foral para los socios alaveses de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario sometidas a la normativa de territorio de régimen común o para las entidades de tenencia de determinados valores, que pretenden ofrecer una alternativa al desarrollo de la inversión en el exterior y de la internacionalización de nuestras empresas, pero ponderando el régimen con las necesarias particularidades de recaudación tributaria en esos supuestos.

6) Revisión de las deducciones. Se ha acordado el mantenimiento de determinadas deducciones por su gran eficacia incentivadora y su importancia para el mantenimiento del tejido productivo y su contribución a los objetivos de reactivación de la actividad económica y generación de empleo, eliminando aquéllas otras de escasa aplicación práctica o de la limitada eficacia incentivadora.

Permanecen las cuatro deducciones que conforman la columna vertebral de los comportamientos empresariales que se consideran merecedores de impulso público por vía fiscal en la actual coyuntura, a saber, las relativas a la adquisición de activos no corrientes nuevos, a los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a los relacionados con el desarrollo sostenible y la conservación y mejora del medio ambiente y la creación de empleo estable, como unas de las prioridades que los poderes públicos se han marcado para superar la actual coyuntura.

En todas esas deducciones se mejoran técnicamente los conceptos que existían en la regulación anterior y se establecen nuevas reglas que permitan la máxima efectividad y retorno de los esfuerzos de incentivación por vía tributaria.

El resto de deducciones han sido eliminadas por la escasa eficacia incentivadora o por la problemática que podrían plantear desde una perspectiva de equidad horizontal entre los contribuyentes afectados.

Por último, la Norma Foral mantiene el tratamiento tributario específico del fondo de comercio financiero, el fondo de comercio explícito (bien por adquisición o como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial), y el de otros activos intangibles de vida útil indefinida, si bien, se modula la intensidad del tratamiento fiscal de este tipo de activos, ampliando de cinco a ocho años el plazo mínimo de tiempo en que pueden aplicarse y consiguiendo con ello un reequilibrio entre el incentivo fiscal y las necesidades recaudatorias de la Administración tributaria en la actual coyuntura, lo que nos permite mantener alguna de las señas de identidad más importantes de la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades.

En este mismo sentido de modulación de la carga tributaria, se incorpora una regla de limitación temporal a la compensación de bases imponibles negativas en ejercicios posteriores y a la aplicación de cantidades correspondientes a deducciones de la cuota que no hayan podido aplicarse por insuficiencia de cuota, estable-

ciendo un plazo máximo de quince años para poder compensar o aplicar estas magnitudes.

Y se incorpora una regla novedosa que establece una tributación mínima en la determinación de la cuota efectiva con el propósito de fijar un suelo por debajo del cual no pueda reducirse la carga tributaria por parte de los contribuyentes por aplicación de deducciones en cada ejercicio, sin que esta limitación resulte de aplicación a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en la convicción de su carácter estratégico para la recuperación económica y para el progreso de toda la sociedad.

Esta Norma Foral se estructura en 134 artículos divididos en 10 Títulos, seguidos de 18 disposiciones adicionales, 17 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 2 disposiciones finales.

**ACTUALIDAD BIZKAIA**

PUBLICACIONES DESDE EL 01/05/2013 AL 31/10/2013.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2013, de 23 de abril, de medidas urgentes para paliar los daños ocasionados por el incendio extraordinario habido en el municipio de Bermeo (BOB nº 83 de 02-5-2013).**

En la madrugada del 11 de abril del presente año se ha producido un incendio de grandes proporciones en el casco viejo del municipio de Bermeo con el resultado de varios edificios destruidos, otros con graves daños y un gran número de vecinos damnificados, habiendo perdido sus viviendas y comercios.

La magnitud de los daños, su concentración geográfica y su proximidad en el tiempo exigen, desde el principio de solidaridad, una acción de las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia tendente a la adopción de medidas paliativas y reparadoras que sean adecuadas a la situación creada y contribuyan al restablecimiento gradual de la normalidad para los ciudadanos en la zona siniestrada. En consecuencia, se adoptan una serie de medidas fiscales cuyo fin es ayudar a los particulares a soportar los daños materiales ocasionados.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2013, de 3 de septiembre, por el que se autoriza la cesión de información en materia tributaria para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita (BOB nº 173 de 10-09-2013).**

En cumplimiento de la previsión contenida en el artículo 119 de la Constitución española, la Ley 1/1996, de 10 de enero, de Asistencia Jurídica Gratuita, establece, en su artículo 3, como personas beneficiarias de la justicia gratuita aquéllas que careciendo de patrimonio suficiente cuenten con unos recursos e ingresos económicos brutos, computados anualmente por todos los conceptos y por unidad familiar, que no superen los umbrales establecidos en el mismo.

La justificación de los datos que permitan apreciar la situación económica del interesado debe realizarse junto con la solicitud tramitada por el Colegio de Abogados que corresponda y debe ser resuelta por la Comisión de Asistencia Jurídica Gratuita, que, con el objeto de verificar la exactitud y realidad de los datos económicos declarados, puede realizar las comprobaciones y recabar la información que estime necesarias y, en particular, requerir de la administración tributaria competente la confirmación de la exactitud de los datos de carácter tributario que consten en la documentación presentada.

En aras a mejorar la eficacia y eficiencia de los procedimientos que garantizan la satisfacción de este derecho constitucional, el presente Decreto Foral Normativo tiene por objeto la modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, con la finalidad de incorporar al apartado 1 del artículo 94 la posibilidad de que la Administración Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia ceda los datos necesarios a los Colegios de Abogados para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita.

**DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 79/2013, de 4 de junio, por el que se modifican las cuantías máximas que permiten el aplazamiento de deudas tributarias sin necesidad de prestar garantía (BOB nº 111 de 11-06-2013).**

La situación de crisis económica y financiera que afecta tanto a personas físicas como a entidades y que se prolonga en el tiempo desde hace varios años, hace necesario revisar los límites cuantitativos que se exigen por la normativa, para la concesión de los aplazamientos del pago de las deudas tributarias a los contribuyentes de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Conscientes de la necesidad de facilitar, en la medida de lo posible, la obtención de aplazamientos por parte de los contribuyentes que les permitan cumplir con sus obligaciones tributarias de una manera más flexible, acorde a los tiempos que corren, se procede a la modificación del Reglamento de Recaudación, apro-

bado por Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre.

Así, se modifica el artículo 29 del Reglamento de Recaudación, aprobado mediante Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, que determina, en su apartado primero, que cuando el importe total pendiente de las deudas de un determinado obligado tributario no supere los 10.000 euros, podrán ser aplazadas sin necesidad de la prestación de una garantía.

Al apartado citado se le añade un nuevo inciso que contempla una previsión para aquellos obligados tributarios cuyas deudas pendientes, tanto en período voluntario como en ejecutiva, no superen los 20.000 euros y siempre que los plazos de pago improrrogables no superen los 36 meses. Para ellos también se prevé la dispensa de la prestación de garantía para la concesión de un aplazamiento.

El apartado segundo del artículo 29 también queda modificado en el segundo de los supuestos que contempla. A estos efectos, al supuesto de deudas no superiores a 250.000 euros con un plazo improrrogable de seis meses, se añade el de deudas no superiores a 150.000 euros con plazos máximos improrrogables de doce meses.

Este apartado segundo además, será de aplicación a partir de ahora para deudas que correspondan a cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a terceros, posibilidad ésta expresamente excluida con la anterior regulación.

Este último supuesto se encontraba hasta ahora recogido en el Decreto Foral 143/2009, de 3 de noviembre. Este Decreto Foral fue aprobado con el espíritu precisamente de adaptar y flexibilizar el sistema y los requisitos del aplazamiento de deudas a la actual coyuntura de crisis económica y financiera. Debido a que la crisis se ha prolongado en el tiempo, este Decreto Foral cuya vigencia estaba inicialmente prevista hasta el 31 de diciembre de 2010, ha venido siendo prorrogado mediante sucesivos Decretos Forales, ampliando así el plazo de vigencia hasta el 31 de diciembre de 2013.

A la vista no sólo de que esta situación de crisis no va a verse superada a corto plazo sino que además, las consecuencias sobre el empleo y de carácter económico y financiero derivadas de la misma van a perdurar a medio plazo, es necesario dotar a esta previsión de un carácter de permanencia, eliminando el carácter de provisionalidad con el inicialmente se configuró.

**DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 89/2013, de 25 de junio, por el que se desarrolla la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (BOB nº 126 de 02-07-2013).**

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, regula los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, facultando a la Diputación Foral de Bizkaia para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo.

En aplicación de esta habilitación, la Diputación Foral aprobó mediante el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

La Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, ha añadido a la Norma Foral General Tributaria una disposición adicional vigesimoséptima que recoge la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como las infracciones y sanciones que lleva aparejado su incumplimiento.

Una vez modificada la Norma Foral General Tributaria, es preciso desarrollar esta disposición adicional mediante la introducción de cuatro nuevos artículos en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 205/2008, antes mencionado.

**ORDEN FORAL 904/2013, de 29 de abril, por la que se determina la cuantía máxima de las deudas**

**tributarias aplazables sin necesidad de aportar garantía (BOB nº 85 de 06-05-2013).**

El apartado 1 del artículo 63 de la Norma Foral 2/2005 General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia establece que, «las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos».

En los mismos términos se expresa el apartado 1 del artículo 21 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 215/2005.

Establece por su parte el apartado 1 del artículo 29 del citado reglamento de Recaudación que «con carácter general no se exigirá prestación de garantía para el aplazamiento de deudas cuando el importe total pendiente de las mismas no supere 10.000 euros. Este importe podrá ser modificado por Orden Foral del diputado de Hacienda y Finanzas».

El paso del tiempo, unido a la presente situación de crisis económica y financiera, aconseja la actualización de la cuantía arriba mencionada, fijándose esta en 20.000 euros mediante la presente Orden Foral.

**ORDEN FORAL 905/2013, de 29 de abril, por la que se determinan los órganos competentes para tratar y resolver las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas con la Hacienda Foral (BOB nº 85 de 06-05-2013).**

El artículo 23 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia establece que «el diputado de Hacienda y Finanzas determinará mediante Orden Foral el órgano competente en cada caso para resolver las solicitudes de aplazamiento, atendiendo a límites cualitativos y cuantitativos o a la naturaleza de las garantías».

La presente situación de crisis económica y financiera ha motivado el incremento, mediante la

Orden Foral 904/2013, de 29 de abril, del importe exento de presentación de garantías para los aplazamientos de deudas hasta los 20.000 euros, lo que aconseja, en consecuencia la actualización de las competencias para la tramitación y resolución de los aplazamientos.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1266/2013, de 5 de junio, por la que se aprueba el modelo 548 Impuestos especiales de Fabricación. Declaración informativa de cuotas repercutidas (BOB nº 111 de 11-06-2013).**

De conformidad con el artículo 33 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, los Impuestos Especiales de Fabricación, tienen carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en el territorio de régimen común, sin perjuicio de la competencia de las Diputaciones Forales para aprobar los modelos de declaración de los impuestos especiales y señalar los plazos de ingreso, atribuyendo la competencia para la exacción de los mismos a las Diputaciones Forales cuando el devengo se produzca en el País Vasco.

El Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales y se introducen otras disposiciones relacionadas con el ámbito tributario, crea para los depositarios autorizados la obligación de presentar una declaración informativa periódica de las personas o entidades para quienes realicen la fabricación, la transformación o el almacenamiento en régimen suspendido.

Así, la introducción de esta obligación de información origina la creación de un nuevo modelo 548 de declaración de cuotas repercutidas.

La presente Orden Foral limita la presentación de la declaración informativa a los supuestos de repercusión de cuotas a propietarios de productos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad, sin perjuicio de que en el futuro se amplíe su contenido.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1265/2013, de 5 de junio, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, no incluidos en la Orden Foral 3212/2012, de 26 de diciembre (BOB nº 113 de 13-06-2013).**

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

La Orden Foral 3.212/2012, de 26 de diciembre, aprobó los precios medios de venta, utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para el año 2013, aplicables a los tipos de vehículos señalados en el párrafo anterior.

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

El considerable volumen de operaciones sujetas a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte como consecuencia de transmisiones «inter vivos» y «mortis causa» de otros medios de transporte privados distintos de los regulados en la Orden Foral que

se aprueba anualmente, aconseja la aprobación de una Orden Foral que recoja un sistema de valoración objetiva de estos otros tipos de elementos de transporte en el Territorio Histórico de Bizkaia.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1348/2013, de 14 de junio, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012 (BOB nº 119 de 21-06-2013).**

Los artículos 129 y 130 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 20 y 32 sexies de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establecen que los sujetos pasivos de cada uno de estos impuestos están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación por los mismos, debiendo, a la vez, ingresar la deuda tributaria en el lugar y forma que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 89 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que la sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la autoliquidación del grupo fiscal, a ingresar la correspondiente deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

A estos efectos, se procede a la aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012.

Por otra parte, una vez regulada la obligatoriedad de la presentación telemática para determinados obligados tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, la Orden Foral 342/2008, de 5 de febrero, con efectos de 1 de julio de 2008, extendió la obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de certificados tributarios susceptibles de ser presentados o solicitados por este medio a todas las personas jurídicas, entidades y demás contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, con independencia del número de trabajadores por cuenta ajena que empleen en su actividad.

Por ello, la presente Orden Foral tiene también por objeto regular el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

## OTROS

**Proyecto de Norma Foral de modificación del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOJGB nº18 de 31-10-2013).**

La intensidad de la crisis económica en 2011 impulsó a las Instituciones Competentes del Territorio Histórico de Bizkaia a adoptar una serie de medidas tributarias de marcado carácter coyuntural, limitando su aplicación a los ejercicios 2012 y 2013, con el objeto de reforzar los ingresos públicos, promover la recuperación económica y asegurar la estabilidad presupuestaria, sin perder de vista la contribución al avance en el principio de equidad, permitiendo una mejor distribución de las cargas tributarias y reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica.

Entre ellas destaca la contenida en el artículo 5 de la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013 y otras medidas tributarias, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que supuso la derogación de la exención de las donaciones para familiares en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, que pasaron a tributar a un tipo proporcional del 1,5 por 100 y cuya pérdida de vigencia se producirá el 31 de diciembre de 2013.

La consolidación del principio de equidad, así como de la suficiencia de los ingresos públicos con medidas de impacto moderado, y el tratamiento tributario de este tipo de transmisiones lucrativas, bien sea "inter vivos" o "mortis causa", aplicable en las Administraciones de nuestro entorno, recomienda prorrogar sine die el régimen transitorio establecido para estas donaciones, así como someter a tributación tanto las sucesiones en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, como las percepciones de cantidades derivadas de seguros de vida por estas mismas personas, como consecuencia del fallecimiento del causante.

La nueva tributación de estas transmisiones "mortis causa" supone la pérdida de la exención de que han gozado hasta el momento de la entrada en vigor de esta Norma Foral, pasando a tributar al tipo proporcional del 1,5 por 100 con un mínimo exento de tributación de 400.000 euros por cada sucesor. Como complemento de lo anterior, se introduce un régimen transitorio para las adquisiciones hereditarias que se rigen por el derecho civil foral de Bizkaia.

Por otro lado, la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contiene el marco normativo de este impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias.

En el primero de los hechos imponibles mencionados, se sujeta a tributación el tráfico patrimonial que no se considera actividad empresarial

sino entre particulares, estableciendo la normativa vigente un tipo de gravamen general del 6 por 100 para las transmisiones de bienes inmuebles, así como para la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los derechos reales de garantía.

Idénticas razones a las expuestas como fundamento para la modificación que se opera en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esta Norma Foral aconsejan actualizar el tipo general del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales situándolo en un 7 por 100, constituyendo éste el objeto del artículo 2 de la presente Norma Foral.

Por su parte en la Disposición Adicional única, al objeto de completar la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia en lo relativo a los procedimientos y actuaciones de inspección, se introduce y regula de manera expresa el procedimiento de comprobación reducida, que constituyó una de las principales novedades del Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, y que ha resultado ser un instrumento idóneo para la optimización de los recursos de la Inspección de los tributos en sus actuaciones de control del fraude fiscal.

#### **Proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (BOJGB nº19 de 31-10-2013).**

Cuando se han cumplido más de tres lustros de la vigencia de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, se hace preciso acometer un proceso de renovación integral de la misma, en la medida en que el Derecho tributario internacional y el propio escenario económico y social tanto del Territorio Histórico de Bizkaia, como del conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Estado español o de la Unión Europea, por no hablar de contextos más amplios, han evolucionado de una manera muy importante en este período de tiempo, habiéndose desarrollado fenómenos como la globalización económica o la propia evolución del Derecho de la Unión Europea y su influencia en la fiscalidad directa de las empresas, que han

hecho imprescindible acometer un proceso de reforma integral del Impuesto que ha dado como resultado esta Norma Foral.

En un contexto en el que la profunda crisis económica ha llevado a la recaudación de los ingresos públicos a niveles de los obtenidos en 2006, sin que sea previsible en el corto plazo una recuperación notable de los ingresos tributarios, y en el que además, por el lado de los gastos, se generan necesidades crecientes para el mantenimiento del Estado de bienestar, se hace necesario el análisis del papel que en la actualidad desempeña cada figura impositiva y de la medida en que está cumpliendo el que le corresponde según su naturaleza para, en su caso, realizar una propuesta de medidas a adoptar que subsanen las deficiencias puestas de manifiesto en dicho análisis.

El logro de los objetivos de reactivación de la actividad empresarial del País Vasco, fortaleciendo el tejido empresarial y la competitividad de nuestras empresas, y de generación de riqueza y creación de empleo exigen una reforma en profundidad del Impuesto sobre Sociedades vigente, aunque con pequeños retoques, desde 1996, sin perder de vista los principios y razones que deben inspirar su reforma, dotando al sistema tributario de los Territorios Históricos de las medidas fiscales más avanzadas en materia de tributación empresarial en el contexto actual de globalización económica y de libre circulación de capitales, más necesarios aún, si cabe, en la coyuntura económica actual en que la crisis no parece que vaya a abandonarnos en el corto plazo. Por ello, el establecimiento de medidas atractivas para la inversión y el empleo, de fomento de la capitalización empresarial, y de las actividades productivas y de apoyo a la investigación, desarrollo e innovación, ha sido el norte que ha guiado la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, el devenir económico del Territorio Histórico de Bizkaia de los últimos años ha cambiado radicalmente el panorama económico del mismo, tanto en lo que se refiere a las magnitudes macroeconómicas, como en la propia idio-

sincrasia del tejido empresarial del país, lo que hace preciso el replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para adecuarlos a la nueva realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible, teniendo presente que hemos vivido momentos de crecimiento económico sostenido (1996-2007) junto con un período de crisis económica y financiera de magnitudes todavía no predecibles y sin precedentes en nuestra historia económica (2008-2013).

Además, durante este período de tiempo, tanto la Comisión Europea como, sobre todo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han contribuido a desarrollar una doctrina en torno a la capacidad de las autoridades fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea para desarrollar sus normas sobre tributación directa de las empresas con pleno respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea, y una serie de medidas para fomentar la coordinación de las políticas fiscales que eliminan tanto la competencia fiscal perjudicial como el establecimiento de medidas que pudieran ser consideradas como ayudas de Estado a los efectos del Tratado de la Unión Europea.

La nueva regulación del Impuesto que se contiene en esta Norma Foral es plenamente respetuosa con esa doctrina y con esos esfuerzos de coordinación, y por tanto, presta especial atención a la regulación de las normas sobre inclusión en la base imponible de determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes, al tratamiento de las situaciones de subcapitalización, al tratamiento de la eliminación de la doble imposición, a la imposición de salida de las entidades que trasladan su residencia o sus activos al extranjero o a la asunción de las recomendaciones generadas a partir de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, aprovechando la experiencia acreditada desde la aprobación de la reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades por medio de la Norma Foral 6/2007, de 26 de marzo, en este sentido.

Por otro lado, a estas alturas no pueden quedar dudas de la competencia de las instituciones forales para establecer un régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades diferente al vigente en territorio de régimen común desde la perspectiva del respeto a lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al quedar completamente excluidas del concepto de ayuda de Estado establecido en el mencionado precepto las medidas tributarias generales del Territorio Histórico de Bizkaia, dado que el mismo goza de autonomía total en el sentido de lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, dictada en el asunto C-88/03 – República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, como ha acreditado tanto el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06) como los tribunales internos, es decir, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante sentencias de 22 de diciembre de 2008 y 19 de abril de 2009, y el Tribunal Supremo a través de la desestimación de los recursos de casación interpuestos contra las mismas por medio de sentencias de 30 de marzo y de 3 y 4 de abril de 2012.

La Norma Foral se caracteriza por un incremento de la simplificación, con una reorganización de los preceptos dedicados a establecer correcciones al resultado contable para obtener la base imponible, sistematizando las correcciones para conseguir una regulación más clara de los ajustes y una significativa reducción de los regímenes tributarios especiales que, en la medida de lo posible, han sido incorporados al régimen general.

Desde el punto de vista de la neutralidad ha sido necesaria una revisión del tratamiento de la eliminación de la doble imposición, apostando decididamente por el mecanismo de exención, así como un replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes hasta la fecha para adecuarlos a la realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible.

Por lo que se refiere a la cuestión de la eliminación de la doble imposición, se apuesta decidida-

mente por el mecanismo de exención, continuando de manera lógica y coherente con la línea que se inició a través de lo dispuesto en el artículo 19 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, pero extendiendo este tratamiento a todas las rentas, tanto dividendos como rentas derivadas de la transmisión de participaciones, sean de fuente extranjera o no, siempre que cumplan con determinados requisitos, siguiendo las tendencias internacionales actuales y las recomendaciones de los organismos internacionales, y previendo a la vez los ajustes precisos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades para evitar que se produzcan situaciones de desimposición, modificando en consonancia el tratamiento del fondo de comercio financiero o de la actualización de valores en los procesos de reorganización empresarial.

En consonancia con la nueva regulación se potencia la eliminación de los supuestos de doble imposición internacional más problemáticos por afectar a países con los que España no tiene suscrito y en vigor un Convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal.

Desde la perspectiva del replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes, se pueden destacar las siguientes líneas de actuación en las que se ha centrado la reforma del Impuesto sobre Sociedades:

1) Introducción de medidas para el fortalecimiento de la capitalización de las empresas, vinculadas a mejorar el tratamiento de las estructuras basadas en un incremento de los fondos propios y una reducción de la necesidad de acudir al endeudamiento, incluyendo el apoyo al emprendimiento.

La necesaria capitalización de nuestras empresas exige la adopción de medidas positivas tendentes a reforzar los fondos propios de las mismas. En relación con ello la inclusión de una nueva compensación para el fomento de la capitalización empresarial, es otra de las novedades destacadas en materia de correcciones para la determinación de la base imponible, inspirada en otras

medidas recientemente introducidas en otros Estados miembros de la Unión Europea, y que pretende, por un lado, garantizar que las empresas tienen facilidades para conseguir una capitalización adecuada y una estructura de su pasivo que les permita competir con solvencia y seguridad, y por otro, disminuir la brecha existente en el tratamiento de la financiación propia respecto a la financiación ajena en el Impuesto sobre Sociedades, aumentando el atractivo para el incremento de los fondos propios de las empresas, y coadyuvando, por tanto, a la reducción de las indeseables situaciones de subcapitalización empresarial.

En el mismo sentido se puede citar la introducción de una corrección al resultado contable en materia de aplicación del resultado por el que se establece un tratamiento específico para las dotaciones que realicen las empresas a una reserva especial para nivelación de beneficios, que debe permitirles afrontar con mayores garantías las fluctuaciones del ciclo económico y aumentar su fortaleza financiera, reduciendo la dependencia del crédito externo, lo que se ha demostrado como un elemento esencial para mantener la actividad y el empleo en el difícil contexto económico que estamos viviendo en los últimos años.

2) Atención a las microempresas para facilitar la implantación y el desarrollo de proyectos empresariales, reduciendo sus costes fiscales directos e indirectos, fomentando la reinversión de sus beneficios para el aumento de su capacidad y dimensión y simplificando su tributación.

Desde esta perspectiva, se puede destacar el tratamiento específico otorgado a las microempresas, entendiendo por tales aquéllas que tengan menos de 10 de empleados y un volumen de operaciones anuales y de activos inferior a 2 millones de euros, para las que la simplificación y el apoyo recibido en la Norma Foral suponen una verdadera revolución en relación a su situación anterior.

Profundizando en este objetivo encontramos también la corrección al resultado contable en

materia de aplicación del resultado relativa a la dotación de una reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, entre cuyas posibilidades de materialización se encuentran las relativas al desarrollo de proyectos empresariales, a la puesta en marcha de proyectos conjuntos entre diferentes empresarios y al apoyo al emprendimiento mediante la institucionalización de la figura de los inversores informales privados o business angels.

### 3) Potenciar el tratamiento tributario de la explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de investigación y desarrollo.

En este sentido, uno de los principales elementos que preocupan en nuestro tejido productivo es el relativo a su competitividad relativa respecto a operadores de otros Estados, teniendo presente el escenario globalizado y cada vez más internacionalizado en el que nuestras empresas desenvuelven su labor.

Por ello, el incremento de competitividad no radica fundamentalmente en la reducción de sus costes operativos, aunque también pudiera ser éste un factor importante, sino en la posibilidad de ofrecer en el mercado productos o servicios de alto valor añadido y con un componente tecnológico o funcional diferencial respecto a los que se oferten por la competencia.

Por ello, la apuesta por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica es un elemento de primera magnitud en este orden de consideraciones, y esta Norma Foral profundiza el camino iniciado por la ya citada Norma Foral 6/2007, de 26 de marzo, generalizando el tratamiento establecido para la explotación mediante cesión de los derechos de propiedad intelectual e industrial a los supuestos en los que es el propio contribuyente el que utiliza el resultado de sus actividades de investigación y desarrollo en su proceso productivo.

El éxito de esta medida y el convencimiento de que es preciso retener en el Territorio Histórico de Bizkaia la explotación de los resultados de esas

actividades de investigación e innovación han permitido perfilar mejor sus contornos y actualizar su contenido a las necesidades del presente.

### 4) Limitación de la deducibilidad de determinados gastos.

La adopción de medidas centradas fundamentalmente en la limitación de la deducibilidad de ciertos gastos, cuya consideración como necesarios para el desarrollo de la actividad económica resulta altamente cuestionable.

En este sentido, la Norma Foral es continuista de las modificaciones que se realizaron para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 por parte de la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, que, en este sentido, ya estableció reglas que delimitaban los supuestos en los que van a considerarse deducibles determinados gastos cuya correlación con los ingresos puede desenvolverse en unos términos menos claros, por lo que es preciso establecer una serie de pautas que permitan determinar con precisión qué gastos están correlacionados con los ingresos y tienen carácter deducible y cuáles no.

En particular, se mantiene la regulación de los supuestos en los que los gastos de representación o las atenciones con proveedores o clientes tienen carácter deducible y en cuáles no, incluyendo mecanismos que permitan el control del destino y finalidad de los mencionados gastos, y se continúa el esfuerzo iniciado para delimitar cuándo los vehículos, embarcaciones y aeronaives deben considerarse exclusivamente afectos a las actividades económicas de los contribuyentes y cuándo no, a los efectos de establecer la deducibilidad de los gastos relativos a la adquisición y utilización de los mismos, manteniendo la regla de imputación al 50 por 100 de los vehículos que sean utilizados simultáneamente para la realización de actividades económicas y para finalidades privadas, especificando igualmente los supuestos en los que no se van a considerar afectos los citados elementos patrimoniales ni consi-

guientemente deducibles los gastos relacionados con ellos.

Pero además, respecto a los vehículos de turismo y similares, esta Norma Foral mantiene también el importe máximo de precio de adquisición de los mismos que se entiende como razonable, fijado en 25.000 euros, y por lo tanto, solamente van a ser deducibles los gastos relativos a vehículos que no superen ese precio de adquisición, o si lo superan, lo serán en la parte proporcional hasta ese importe, tanto en relación con los gastos relativos a la adquisición como en los gastos relacionados con la utilización del vehículo, y por lo tanto, los contribuyentes que adquieran vehículos de superior precio asumirán a su costa el incremento de gastos que ello implica.

En último extremo, respecto a esta cuestión, debemos destacar que se hace un esfuerzo importante por delimitar los supuestos en los que se encubre, bajo la apariencia de pertenencia a una sociedad, la titularidad de este tipo de elementos patrimoniales de exclusivo uso privado por parte de los contribuyentes, estableciendo mecanismos para impedir la deducibilidad de los gastos relacionados con esos activos y poniendo coto a que el patrimonio personal de los contribuyentes se residencia en personas jurídicas de su propiedad, a los efectos de reducir la carga tributaria que deben soportar y de hacer aparecer como gastos deducibles lo que no es sino aplicación de renta.

Este esfuerzo se ha visto profundizado con el nuevo tratamiento de las sociedades patrimoniales que, aunque incorporadas al régimen general del Impuesto, mantienen unos contornos individualizables que permiten otorgarles un tratamiento específico, y en el que se han incluido aquellos supuestos en los que los contribuyentes podían residenciar en sociedades la tenencia de bienes y derechos generadores de rentas pasivas.

Un último elemento que conviene destacar en el ámbito de la limitación de la deducibilidad de determinados gastos lo supone la nueva articulación de la regla que trata de evitar la subcapitalización de las entidades, en la medida en que se generaliza su aplicación para hacerla plenamente compatible con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y para evitar que se produzca una erosión de las bases imponibles sometidas al Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia en beneficio de entidades vinculadas, lo que supone un medio que se entiende como más adecuado y proporcionado para incidir sobre el equilibrio entre el apalancamiento de las entidades y su capitalización propia.

Para evitar que la aplicación de esta regla sea una carga demasiado costosa de gestionar para las empresas que no tienen una gran dimensión o para aquellas otras en situación de endeudamiento remunerado con otras personas o entidades vinculadas, se establece un umbral mínimo que enerva la posibilidad de aplicación de esta regulación.

5) Revisión de regímenes especiales. En el marco de simplificación del impuesto, se ha acometido un proceso de limitación de los regímenes especiales, procediendo cuando ha sido necesario, a la incorporación al régimen general, con las debidas adaptaciones, de algunos de ellos, así como a reformular las condiciones de su aplicación, eliminando aquellos regímenes especiales que se ha considerado preciso por no responder en la actualidad a las finalidades para las que fueron creados o por haber sido superados por la evolución económica general.

Por ello, han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas, las sociedades patrimoniales, la minería, la investigación y explotación de hidrocarburos, la transparencia fiscal internacional, el de determinados contratos de arrendamiento financiero o el de las entidades parcialmente exentas.

Por otro lado, se mantienen y actualizan los regímenes especiales de las empresas de transporte marítimo, las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, las institucio-

nes de inversión colectiva, la consolidación fiscal y las reorganizaciones empresariales.

Merece especial atención el nuevo régimen especial de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles, que suponen la continuidad de los esfuerzos realizados por el anterior régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas para dinamizar el mercado de alquiler en nuestro país, que sigue poniendo de manifiesto una insuficiencia de dimensión en relación con los países más avanzados de nuestro entorno cercano.

Por último, han sido eliminados los regímenes especiales de las sociedades de desarrollo industrial regional, de las sociedades de promoción de empresas, de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario y de las entidades de tenencia de valores extranjeros, pues en todos esos supuestos se ha considerado oportuna su eliminación tanto para profundizar la simplificación del Impuesto como para adecuar su estructura a las necesidades presentes.

Hay que destacar al respecto las normas de Derecho transitorio que se prevén tanto para las sociedades de promoción de empresas como para las entidades de tenencia de valores extranjeros, así como los tratamientos específicos que se prevén en disposiciones adicionales de esta Norma Foral para los socios vizcaínos de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario sometidas a la normativa de territorio de régimen común o para las entidades de tenencia de determinados valores, que pretenden ofrecer una alternativa al desarrollo de la inversión en el exterior y de la internacionalización de nuestras empresas, pero ponderando el régimen con las necesarias particularidades de recaudación tributaria en esos supuestos.

6) Revisión de las deducciones. Se ha acordado el mantenimiento de determinadas deducciones por su gran eficacia incentivadora y su importancia para el mantenimiento del tejido productivo y su contribución a los objetivos de reactivación de la actividad económica y generación de empleo, eliminando aquéllas otras de escasa apli-

cación práctica o de la limitada eficacia incentivadora.

Permanecen las cuatro deducciones que conforman la columna vertebral de los comportamientos empresariales que se consideran merecedores de impulso público por vía fiscal en la actual coyuntura, a saber, las relativas a la adquisición de activos no corrientes nuevos, a los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a los relacionados con el desarrollo sostenible y la conservación y mejora del medio ambiente y la creación de empleo estable, como unas de las prioridades que los poderes públicos se han marcado para superar la actual coyuntura.

En todas esas deducciones se mejoran técnicamente los conceptos que existían en la regulación anterior y se establecen nuevas reglas que permitan la máxima efectividad y retorno de los esfuerzos de incentivación por vía tributaria.

El resto de deducciones han sido eliminadas por la escasa eficacia incentivadora o por la problemática que podrían plantear desde una perspectiva de equidad horizontal entre los contribuyentes afectados.

Por último, la Norma Foral mantiene el tratamiento tributario específico del fondo de comercio financiero, el fondo de comercio explícito (bien por adquisición o como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial), y el de otros activos intangibles de vida útil indefinida, si bien, se modula la intensidad del tratamiento fiscal de este tipo de activos, ampliando de cinco a ocho años el plazo mínimo de tiempo en que pueden aplicarse y consiguiendo con ello un reequilibrio entre el incentivo fiscal y las necesidades recaudatorias de la Administración tributaria en la actual coyuntura, lo que nos permite mantener alguna de las señas de identidad más importantes de la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades.

En este mismo sentido de modulación de la carga tributaria, se incorpora una regla de limitación temporal a la compensación de bases im-

ponibles negativas en ejercicios posteriores y a la aplicación de cantidades correspondientes a deducciones de la cuota que no hayan podido aplicarse por insuficiencia de cuota, estableciendo un plazo máximo de quince años para poder compensar o aplicar estas magnitudes.

Y se incorpora una regla novedosa que establece una tributación mínima en la determinación de la cuota efectiva con el propósito de fijar un suelo por debajo del cual no pueda reducirse la carga tributaria por parte de los contribuyentes por aplicación de deducciones en cada ejercicio, sin que esta limitación resulte de aplicación a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en la convicción de su carácter estratégico para la recuperación económica y para el progreso de toda la sociedad.

**Proyecto de Norma Foral del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes (BOJGB nº20 de 31-10-2013).**

La imposición directa que afecta a las manifestaciones de capacidad económica consistente en la obtención de renta en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia se articula en torno a tres grandes figuras tributarias, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, debiendo tener en consideración igualmente la existencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que grava determinados incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes se introdujo en nuestro sistema tributario por medio de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que sustituyó a la antigua obligación real de contribuir existente hasta aquel entonces en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Desde su aprobación, la Norma Foral ha sufrido diversos cambios, algunos de los cuales han afectado de manera importante a su estructura, como la reorganización del tratamiento de las

entidades en régimen de atribución de rentas, lo que ha dado lugar a la necesidad de plantear una nueva sistematización del Impuesto.

Por otro lado, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes guarda una relación muy estrecha con la regulación establecida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, y desde esa perspectiva, hay que tener en cuenta que se están abordando en estos momentos los procesos de reforma integral y actualización de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con cambios de gran trascendencia en ambos casos, pero sobre todo, en el del Impuesto sobre Sociedades, cuyo tratamiento debe extenderse a los establecimientos permanentes sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Esos procesos de reforma integral de nuestra imposición directa se han planteado el objetivo de alumbrar una nueva regulación aplicable a partir del 1 de enero de 2014 que deberá garantizar la suficiencia recaudatoria que permita mantener nuestros niveles de prestación de servicios públicos y la reactivación de la actividad económica y el empleo.

Por tanto, es oportuno proceder a actualizar y acompañar la regulación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con las reformas en curso del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y completar una reforma integral de las figuras principales de la imposición directa de manera conjunta y con el mismo horizonte temporal.

**Proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOJGB nº21 de 31-10-2013).**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye uno de los pilares centrales del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia. Durante los siete años de vigencia de su actual regulación, contenida en la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, la necesaria adaptación a las circunstancias económicas y sociales de cada

momento ha requerido diversas modificaciones de la misma, la última de las cuales, como respuesta a la situación de crisis económico-financiera, ha sido aprobada con carácter transitorio para los ejercicios 2012 y 2013.

La persistencia de la crisis, sin que se vislumbre en el horizonte más cercano una situación en la que la recuperación de la actividad económica y del empleo vuelva a ser el motor del crecimiento de nuestra economía, requiere que las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia asuman un papel activo en la adopción de medidas, que refuerzen una adecuada distribución de las cargas tributarias, reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica y contribuyan a lograr un óptimo equilibrio entre los ingresos y gastos que garantice la sostenibilidad y suficiencia de las finanzas públicas.

Es en relación a la tributación de las personas físicas, donde se torna especialmente imprescindible un reforzamiento de los principios de equidad, progresividad, neutralidad, transparencia y simplificación, así como el establecimiento de un mayor equilibrio entre todos ellos.

Desde el punto de vista de la neutralidad se procede a la revisión y al ajuste del tratamiento de ciertos beneficios fiscales tales como las rentas exentas, las reducciones y las deducciones, al objeto de reforzar la necesaria interrelación entre las políticas de gasto e ingreso, previa evaluación de su efectividad, eliminando duplicidades y modificando aquéllos que no se adecúan en la actualidad al objetivo perseguido con su implementación.

En lo que respecta al principio de equidad, se amplía la tarifa vigente, incorporando nuevos tramos a tipos más altos tanto en la base liquidable general como en la base liquidable del ahorro.

En relación con el principio de capacidad económica es la tributación de los rendimientos de actividades económicas, con declaración de ingresos en cuantía inferior a los realmente obtenidos y de gastos que no tienen el carácter de

deductibles, la que requiere dotarse de nuevos instrumentos normativos que dificulten la ocultación de dichas rentas y el establecimiento de medidas antifraude.

El Título I está dedicado a la naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto. En el Título II nos encontramos con el establecimiento de un numerus clausus de aquellas rentas derivadas de fuentes de diversa naturaleza que, a pesar de constituir un verdadero índice de capacidad económica y formar parte del hecho imponible del impuesto, se han venido excepcionando de tributar por este impuesto hasta el momento por razones diversas de política fiscal.

Así, la nueva normativa mantiene el tradicional catálogo de rentas exentas en su totalidad, que son aquellas que por su reflejo social en algunos casos, entre otras, premios relevantes, becas públicas, ayudas públicas, o su carácter indemnizatorio en otros, tales como la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas, se les exime del cumplimiento de la obligación tributaria. Junto a éstas, el legislador foral refuerza el listado de aquellas rentas exentas hasta un determinado límite cuantitativo a partir del cual el importe excedente se encuentra sujeto al impuesto, incluyendo alguna, por razones de justicia social y de reparto de la carga tributaria, de las que han venido siendo tratadas como renta exenta pura, como las indemnizaciones por despido o cese del trabajador cuyo importe exento no podrá superar la cantidad de 180.000 euros.

En el ámbito de las rentas exentas, la principal novedad que se introduce está estrechamente vinculada al objetivo permanente de lucha contra el fraude, cuyo éxito pivota, entre otros instrumentos, en la cantidad de información sobre la capacidad económica de cada contribuyente a disposición de la Administración tributaria; información que debe comprender todas las rentas percibidas por cualquier concepto y de cualquier Administración Pública o entidad, así como las circunstancias personales y patrimoniales que le afecten y que modulen su obligación de tribu-

tar, independientemente del tratamiento tributario a que éstas se vean sometidas.

Para ello, esta Norma Foral establece en su parte final nuevas obligaciones de información a las administraciones públicas de cualquier subvención o renta, exenta o no, a través de un modelo tributario específico de carácter informativo. De esta forma la Administración Tributaria estará en posesión de información sobre la totalidad de rentas percibidas por el contribuyente lo que coadyuvará a la lucha común junto con el resto de Administraciones públicas frente a las percepciones fraudulentas de determinadas ayudas y subvenciones.

El Título III está dedicado a los contribuyentes y el IV, el más extenso, a la base imponible, dentro de la cual se especifican las previsiones referidas a normas generales, rendimientos de trabajo, de actividades económicas, rendimientos del capital, ganancias y pérdidas patrimoniales, imputación y atribución de rentas, imputación temporal, reglas especiales de valoración, clases de renta e integración y compensación de rentas.

En materia de rendimientos irregulares, se produce una revisión general del sistema de integración de los mismos, manteniéndose los actuales porcentajes de integración reducida pero estableciéndose un límite cuantitativo de 300.000 euros.

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas y como culminación del proceso iniciado hace más de 10 años por la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia de restricción paulatina del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con la finalidad de acercar la tributación de los empresarios personas físicas al rendimiento real de su actividad, se deroga este método, quedando, por tanto, la determinación del rendimiento de todas las actividades económicas, a partir del 1 de enero de 2014, sometida al método de estimación directa, en sus modalidades normal y simplificada.

Además, en este mismo ámbito ha de garantizarse la declaración de ingresos en la cuantía re-

almente obtenida y la no inclusión de gastos que no tienen el carácter de deducibles, de acuerdo al principio de capacidad económica. Esto requiere dotar a la administración tributaria foral de nuevos instrumentos normativos que dificulten la ocultación de rentas y el establecimiento de medidas antifraude.

Por ello, esta Norma Foral introduce un nuevo instrumento para dar cumplimiento a las obligaciones formales del colectivo de contribuyentes que realizan actividades económicas, que consiste en la llevanza de un nuevo libro registro de operaciones económicas, común al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Valor Añadido. La llevanza de este libro registro, que viene a sustituir a los ya existentes libros registros, va a permitir conocer con mayor exactitud los ingresos y gastos y servirá por tanto de soporte fundamental para la cuantificación de la obligación tributaria.

Es reseñable, asimismo, la modificación de los requisitos para que el arrendamiento o compra-venta de inmuebles tenga la consideración de actividad económica, siendo necesario contar, como hasta ahora, al menos con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva pero introduciéndose el no cómputo, a estos efectos, del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado del contribuyente, ni de las personas que tengan la consideración de personas vinculadas con el mismo. Como complemento y al objeto de adecuar la realización de estas actividades a la realidad profesional actual, se elimina el requisito adicional de que se ejerza la actividad en local destinado exclusivamente a llevar la gestión de la misma.

En cuanto a los rendimientos de capital, se equipara el tratamiento del subarrendamiento de vivienda al arrendamiento de viviendas, consideradas como tal conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, limitando el gasto deducible al 20 por 100 de los rendimientos procedentes del subarrendamiento y evitando así la generación, en

ocasiones ficticia, de rendimiento negativo o cero.

Lo anterior se complementa con el establecimiento de una presunción de onerosidad para aquellos supuestos en los que la administración tributaria tenga constancia de que los inmuebles de titularidad del contribuyente se hayan cedido en arrendamiento y no se haya computado rendimiento alguno, cuantificada en un 5 por 100 de la valoración de dicho inmueble, transitoriamente del 10 por 100 para los ejercicios 2014 y 2015, conforme a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio.

También se introducen ciertos cambios en la regulación relativa a las reducciones de la base imponible del impuesto. En el ámbito de la previsión social, con carácter general, se establece en 5.000 euros el límite para las aportaciones individuales y se elimina la posibilidad de integración reducida cada 5 años en los supuestos de percepciones derivadas del acaecimiento de las contingencias y en su caso, de rescates de derechos económicos de los diferentes sistemas de previsión.

Como instrumento de cierre del sistema, se introduce una prevención de lógica tributaria en el sentido de limitar el tratamiento de las reducciones de la base imponible general, en los supuestos en los que en el mismo período impositivo concurren aportaciones a entidades de previsión social con la percepción de prestaciones en forma de capital, por la contingencia de jubilación o por rescates, con la excepción de las aportaciones a los denominados Planes de Empleo y a los instrumentos de previsión social de las personas discapacitadas.

En el Título VI, dedicado a la cuota íntegra, se introduce una modificación sustancial. Así, con la anterior regulación existía una deducción general que paliaba la eliminación en la tarifa aplicable a la base liquidable general, del tramo exento. Con la nueva regulación esta compensación de la base liquidable general ha quedado sustituida por una minoración de la cuota en la misma cantidad, ya que esta medida debe ir di-

rigida a aquellos contribuyentes que apliquen la tarifa correspondiente a la base liquidable general del impuesto y no a aquellos que apliquen la que corresponde a la base liquidable del ahorro. Por ello sólo disminuye la cuota íntegra general sin permitir que como consecuencia de su aplicación resulte negativa.

Por razones de equidad se amplía la tarifa vigente, incorporando nuevos tramos a tipos más altos tanto en la base liquidable general a partir de 92.310 euros, llegando a ser el tipo marginal más alto del 49 por 100 a partir de 179.460 euros y se rediseña la base liquidable del ahorro, que establece una tributación de un 25 por 100 a partir de 30.000 euros.

El Título VII se reserva para tratar la cuota líquida y las diferentes deducciones: familiares y personales, por aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, por vivienda habitual, deducciones para el fomento de actividades económicas, por donativos y otras. En cuanto a las deducciones personales, se limita la deducción por edad aplicándose exclusivamente a los contribuyentes con rentas inferiores a 30.000 euros. En lo que respecta a la deducción por discapacidad o dependencia de personas, se exige con toda lógica el requisito de convivencia y en el caso de que las personas que den derecho a deducción vivan en centros residenciales, podrán practicar la misma aquellos parientes de grado más próximo que acrediten, documentalmente, haber satisfecho cantidades para sufragar los gastos de estancia de su pariente en dichos centros.

En el caso de las deducciones referidas a la vivienda, se reduce la intensidad del incentivo fiscal anual en el supuesto de adquisición. Así, con carácter general, la deducción por alquiler de vivienda habitual seguirá siendo del 20 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo, con un límite cuantitativo a 1.600 euros anuales. Si se tratase de adquisición, la deducción del 18 por 100 de las cantidades invertidas en dicha vivienda en el ejercicio y de los intereses del período impositivo tendrá un nuevo límite anual de 1.530 euros. En cuanto a los colectivos

de jóvenes y familias numerosas mantienen el tratamiento de aceleración en la aplicación de estos incentivos, viéndose asimismo reducida su intensidad anual en el supuesto de adquisición.

Para finalizar el apartado de deducciones, se limitan los incentivos correspondientes a la deducción por participación de los trabajadores en la empresa y a la deducción de donativos y, con el objetivo de incrementar la eficiencia de los beneficios fiscales contemplados por la anterior normativa, se suprime la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de nuevas actividades económicas.

En coherencia con la actual coyuntura económica se introducen dos novedosos incentivos fiscales. Por una parte, con el objeto de promover la cultura emprendedora y el fomento del trabajo por cuenta propia se establece una reducción del rendimiento neto derivado de actividades económicas durante los dos primeros años de ejercicio de las mismas. Por otra, con la finalidad de impulsar el desarrollo de proyectos empresariales generadores de empleo y de valor añadido y al objeto de favorecer la captación por empresas de nueva creación de fondos propios procedentes de contribuyentes personas físicas, se establece una deducción del 20 por 100 para el inversor de proximidad o "business angel".

En relación al régimen aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación, se incorpora en una Disposición adicional, un novedoso tratamiento que permite a los contribuyentes que transmitan estos valores optar por aplicar el régimen general que regula el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los valores mencionados o aplicar un gravamen especial del 3 por ciento sobre el valor de transmisión, siempre que dicho valor sea inferior a 10.000 euros en cada ejercicio para el conjunto de valores transmitidos. Esta opción posibilita que los contribuyentes, que realicen transacciones en Bolsa de importes reducidos, liquiden el impuesto de manera sencilla y que la Administración tributaria cuente con un nuevo instrumento que le permita agilizar la gestión del impuesto.

El Título X está dedicado a la tributación conjunta, y en él se incluye una novedad destacable limitando las posibilidades de opción por esta modalidad. Como consecuencia de ciertos comportamientos detectados que vulneran el espíritu de esta opción, se introduce una cautela a fin de imposibilitar la aplicación de esta modalidad de tributación en aquellos casos de mantenimiento de la convivencia, una vez producida la separación legal o declarada la inexistencia de vínculo por resolución judicial de los progenitores.

Finalmente y en lo referido a las disposiciones transitorias, es de destacar la fijación de algunas medidas que tratan de preservar situaciones surgidas al amparo de regulaciones contempladas por la Norma Foral 6/2006, que es objeto de derogación. En este sentido se adoptan medidas de transición respecto a diversos tratamientos tributarios que se han visto modificados, destacando los relativos a los excesos de aportaciones a sistemas de previsión social no reducidos en períodos impositivos anteriores a 2014 y a los nuevos porcentajes de integración fijados para los rendimientos irregulares. Asimismo, cabe mencionar el régimen transitorio de la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica con el fin de proteger a los contribuyentes que hayan aportado cantidades por este concepto con anterioridad a la entrada en vigor de esta Norma Foral.

**ACTUALIDAD GIPUZKOA**

PUBLICACIONES DESDE EL 01/05/2013 AL 31/10/2013.

**NORMA FORAL 3/2013, de 3 de julio, por la que se modifica la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG nº 130 de 9-07-2013).**

**NORMA FORAL 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias (BOG nº 139 de 22-07-2013).**

El preámbulo de la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias (BOG 28/12/2012), incluye el propósito de presentar durante el primer semestre del año 2013 un proyecto de norma foral en el que se recojan medidas normativas encaminadas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Fruto de esa voluntad se ha desarrollado un proceso de reflexión en el Departamento de Hacienda y Finanzas, cuyo resultado es esta norma foral.

La lucha contra el fraude fiscal es una de las principales prioridades de este Gobierno Foral. La construcción de un sistema impositivo basado en la equidad y la progresividad exige no solo adecuar las normas que lo rigen a dichos objetivos, sino también trabajar por que haya un cumplimiento efectivo de las mismas. Es por ello imprescindible una actuación global para prevenir y localizar el fraude fiscal, tanto en lo referente a la concienciación de la ciudadanía para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, como en los aspectos normativos por medio de las reformas legales necesarias para limitar la elusión fiscal. Asimismo, es de vital importancia incrementar los recursos y mejorar la organización con el objetivo de incrementar la eficiencia del trabajo de la Administración en la detección del fraude.

El primer objetivo de esta Norma Foral es la lucha contra el fraude fiscal, impulsando los cambios

normativos necesarios para perseguirlo en las fases de comprobación y de recaudación de los tributos. Con el mismo objetivo, la Diputación Foral de Gipuzkoa dotará de mayores recursos personales a la Subdirección de Inspección, con la creación de una nueva unidad, a la vez que reforzará las Unidades de Recaudación y los Servicios de Gestión de Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Relacionado también con la lucha contra el fraude fiscal, se incluyen en la presente Norma Foral las modificaciones necesarias para incorporar a la normativa tributaria guipuzcoana la transposición de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

En segundo lugar es determinante configurar un sistema tributario justo y equitativo, no sólo desde un punto de vista formal sino también material o práctico. De nada sirve establecer normas justas, generales, igualitarias, progresivas y equitativas, si después no se ponen los medios y se ejercitan las debidas actuaciones para hacerlas cumplir a todos sus destinatarios por igual.

Conscientes de ello, la presente Norma Foral adopta una serie de modificaciones normativas encaminadas a dificultar o impedir los mecanismos de elusión fiscal que, sin ser fraude en el sentido estricto del término, conducían a evitar el pago de los impuestos correspondientes.

En tercer lugar se incluyen en la Norma Foral determinadas modificaciones que sin ser medidas de lucha contra el fraude o la elusión fiscal, inciden en recuperar los principios de equidad y proporcionalidad en la tributación de las rentas obtenidas.

De esta manera, la Norma Foral está conformada por tres títulos, uno incluyendo las medidas de lucha contra el fraude y la elusión fiscal, el segundo transponiendo las normas de asistencia mutua en materia de cobro de créditos, y el tercero integrado por otras modificaciones tributarias.

Son diversas las modificaciones de la Norma Foral General Tributaria que se incorporan en esta Norma Foral para poder aumentar la efectividad de la lucha contra el fraude fiscal.

Así, la actuación en fraude de la Hacienda Foral consistente en repartir el patrimonio existente, una vez nacida la deuda, a los socios a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante, cuando no inexistente, hace aconsejable incrementar a estos efectos el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad. A tal fin se regula expresamente el alcance del límite de la responsabilidad de dicho socio en la deuda tributaria de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso.

Se modifica el sistema de sucesión de las entidades con personalidad jurídica, para dar cobertura a la sucesión de entidades jurídico-públicas, en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional. Con ese propósito, se incluyen de forma explícita como susceptibles de sucesión tributaria toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran la condición de sucesoras y beneficiarias.

Se aclaran las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando en determinados casos responda también de las sanciones tributarias impuestas a quien ha cometido la infracción.

Se reformulan algunos supuestos de responsabilidad, destacando por novedosa la incorporación de una nueva responsabilidad solidaria que afecta a los socios o administradores de una persona jurídica que se deduzcan en su impuesto personal las retenciones correspondientes a sus retribuciones cuando la persona jurídica no las haya ingresado en la Hacienda pública.

Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, con ánimo de fraudatorio.

En ausencia de declaración por parte del obligado tributario, se determina el domicilio fiscal del mismo, entendiendo como tal el que conste en la base padronal o el de situación de cualquier inmueble o explotación económica del que figure como titular.

Se mejora la redacción de la norma en la determinación del dies a quo del inicio del cómputo de los plazos de prescripción en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concurre con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal.

Además, se clarifica el régimen jurídico que regula la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de determinadas obligaciones tributarias, cuando la acción de la Administración se haya dirigido originariamente respecto de otra obligación tributaria distinta como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario.

Por otro lado, se modifica el momento en el que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso para que coincida con el momento en que la Administración recupera sus facultades de autotutela ejecutiva, introduciendo una mejora estrictamente técnica para dotar de seguridad jurídica a las relaciones de la Hacienda Foral con los deudores concursados.

Asimismo, se aclaran los efectos de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción por litigio, concurso, conflicto y otras causas legales, explicitando que los efectos de dicha suspensión se extienden a todos los obligados tributarios.

Relacionado con la extensión y efectos de la prescripción se aclara expresamente que se podrán realizar actuaciones de comprobación e investigación para determinar la realidad, procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, de las deducciones de la cuota, de las cuotas objeto de compensación correspondientes a impuestos en los que esté establecido el mecanismo de repercusión de los mismos, así como de cualquier otro crédito fiscal, cuya compensación, deducción o disfrute pretendieran los obligados tributarios, aun cuando procedan de un período prescrito, sin perjuicio, claro está, de la imposibilidad de dictar liquidación tributaria alguna respecto de los períodos prescritos de que procedan.

Se incluye la posibilidad de adoptar medidas que permitan facilitar al Juez el ejercicio de su función jurisdiccional, permitiéndole tomar decisiones en el ámbito de las medidas cautelares sobre la base de un trabajo previo de investigación acompañado de una valoración de la Administración tributaria de por qué se dan las circunstancias que, a su juicio, determinan la conveniencia de adoptar una medida cautelar. Para avanzar en la lucha contra el fraude más agravado, se plantea la modificación de las medidas cautelares en expedientes por delito fiscal, considerando su carácter de medidas excepcionales y provisionales que solo pretenden someter de forma lo más inmediata posible a la decisión jurisdiccional el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionada en virtud de los hechos acreditados que permiten la adopción de la medida cautelar administrativa, debiendo resaltarse que la posibilidad de adoptar medidas cautelares también se extiende a otros supuestos en los que la investigación judicial no tenga su origen en actuaciones de comprobación e investigación desarrollados por la Administración tributaria. La modificación se complementa, para dotar de

mayor seguridad jurídica a la actuación de la Hacienda Foral, con un mandato legal a la Administración tributaria para la investigación patrimonial de los sujetos afectados o relacionados con un proceso por delito contra la Hacienda Pública.

Además, para combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de una sociedad, se establece la prohibición de disposición de los bienes y derechos sobre los mismos de sociedades cuyas acciones o participaciones hubiesen sido objeto de embargo y se ejerciese por el titular de las mismas, deudor de la Hacienda Foral, el control efectivo de la mercantil en cuestión.

Para favorecer la operatividad de las sanciones no pecuniarias, se modifica el plazo para iniciar los procedimientos sancionadores para la imposición de estas sanciones. Así, se pasan a contar los seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificado el acto de imposición de sanción pecuniaria con la que está ligada la eventual imposición de la sanción no pecuniaria.

Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable, la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.4 de la Norma Foral General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.

Se incluye también la posibilidad de adoptar medidas cautelares por parte de la Administración tributaria para asegurar los efectos derivados del procedimiento de revocación del número de identificación fiscal.

La libertad de circulación de capitales y mercancías en la Unión Europea, así como la relajación o eliminación de los controles sobre el origen y destino de ingentes masas de dinero, no solo en los denominados paraísos fiscales sino en auténticas zonas oscuras de muchos países, ha discursado pareja con una falta total de armonización fiscal incluso en zonas económicas comunes y con la negativa de hecho o de derecho a implantar mecanismos de transmisión generalizada e inmediata de datos fiscales entre las distintas administraciones tributarias.

Esto hace más necesario que nunca la implantación de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero por parte de los propietarios de dichos bienes o derechos. Por ello, a través de una disposición adicional que se incorpora a la Norma Foral General Tributaria, se establece dicha obligación de información, así como la habilitación reglamentaria para su desarrollo. La obligación se completa con el establecimiento en dicha disposición de un régimen sancionador en caso de incumplimiento de la obligación, así como con las consecuencias que dicho incumplimiento provoca en la prescripción.

De las modificaciones incluidas en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben destacarse las que se mencionan a continuación.

En la determinación del rendimiento de actividades económicas en estimación directa se establecen límites a la deducibilidad de determinados gastos, tales como servicios de restauración, alojamiento, viajes y regalos, así como los relativos a automóviles de turismo, motocicletas y similares.

Por lo que a estos últimos se refiere, se establece un precio de adquisición limitado a efectos fiscales, fijado en 25.000 euros, al cual se referencian los gastos de depreciación, arrendamiento y cesión, de forma que solamente van a ser deducibles los gastos relativos a vehículos que no superen ese precio de adquisición, o si lo superan, lo serán en la parte proporcional hasta ese

importe. Por tanto, los contribuyentes que adquieran vehículos de superior precio, en la medida en que esto, al igual que los gastos citados en el párrafo anterior, incluye elementos de disfrute personal que no deben ser estimulados por la normativa tributaria, no podrán aplicar la deducción fiscal por los citados conceptos en lo que se refiere a la diferencia. Además, se establece un límite de deducción de los gastos relacionados con la utilización del vehículo.

Al mismo tiempo se establece la no deducibilidad de los gastos derivados de las operaciones en las que se incumpla la prohibición de pagos en efectivo establecida en el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Además, y sin que signifique modificación alguna respecto a la situación preexistente, se proclama la no deducibilidad de los sobornos, recogiendo de esta manera expresamente en nuestra normativa esta precisión, de conformidad con la Recomendación C (2009) 64 del Consejo, de 25 de mayo de 2009, sobre medidas fiscales para reforzar la lucha contra la corrupción de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales, y atendiendo a las indicaciones que tanto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico como la Unión Europea sugieren en este ámbito. Límites similares a los previstos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se establecen también en los gastos fiscalmente deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Otra modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que también se incluye entre las modificaciones introducidas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, afecta a las ganancias patrimoniales no justificadas, estableciendo la incidencia que en el ámbito de dichas ganancias y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente, pueda tener la no presentación en plazo de la obligación de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero. Simultáneamente, en la Norma Foral General Tributaria se introduce, además, una infracción específica, con un agravamiento de las sanciones, para estos casos en los que los obligados tributarios no

consignaron en sus autoliquidaciones las rentas que son objeto de regularización como ganancias patrimoniales no justificadas o presuntamente obtenidas.

Entre las modificaciones incluidas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señalar que se incluyen las ya indicadas respecto a determinados gastos fiscalmente deducibles en las modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tales como servicios de restauración, alojamiento, viajes y regalos, así como los relativos a automóviles de turismo, motocicletas y similares.

Además, se introducen reglas para la deducibilidad de los gastos derivados de embarcaciones y aeronaves, aclarando que estos gastos solo resultarán deducibles cuando la explotación de dichos elementos de transporte constituya el objeto de la actividad, contando con medios materiales y personales suficientes para ello. Estas mismas reglas serán de aplicación, por remisión a este Impuesto, para contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen el rendimiento de su actividad económica mediante el método de estimación directa.

Además, se incluye la exclusión o, en su caso, limitación de la libertad de amortización, de la amortización acelerada, de la exención por reinversión de beneficios extraordinarios y de las deducciones por determinados medios de transporte, a la vez que se modifica el régimen fiscal previsto para contratos de arrendamiento financiero, limitando o excluyendo, por una parte, la deducibilidad de la recuperación del coste de determinados medios de transporte, y por otra, posibilitando la amortización anticipada de determinados activos, de acuerdo con su particular naturaleza.

En cuanto a las modificaciones del Impuesto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se modifica la exención aplicable a la transmisión de valores, con el fin de conformarla, tal como se estableció originariamente, como una medida anti-elusión fiscal de las posibles transmisiones de valores que

lo sean en una cobertura de una transmisión de inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias. Para ello se simplifica su regulación y se modifica el precepto para aclarar la exención general del gravamen por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, excepcionando tales exenciones si se trata de eludir su pago por la transmisión de los inmuebles de las entidades a los que representan los valores transmitidos, en cuyo caso, la operación volverá a ser gravada por el impuesto.

En el título III, como se ha anticipado anteriormente, se incluyen modificaciones tributarias que afectan a las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**DECRETO FORAL 16/2013, de 30 de abril, por el que se modifica el Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias en materia de condonación de sanciones (BOG nº 88 de 10-05-2013).**

El apartado 3 del artículo 194 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establecía en su redacción original que las sanciones tributarias firmes solo pueden ser condonadas de forma graciable por el Diputado Foral del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas.

Dicho apartado fue modificado por el apartado cinco del artículo 7 de la Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de Modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad y de aprobación de otras medidas tributarias, en el sentido de atribuir la competencia para condonación de sanciones derivadas de un mismo procedimiento de gestión o inspección por una cuantía acumulada igual o superior a 6.000 euros al Consejo de Diputados, con autorización de las Juntas Generales, manteniendo para el resto de los casos la competencia en manos del Diputado o de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas.

Posteriormente, el artículo único de la Norma Foral 3/2012, de 12 de junio, de modificación de

la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, volvió a modificar el citado apartado 3 del artículo 194, sustituyendo la autorización de las Juntas Generales en la condonación de las sanción de importe igual o superior a 6.000 euros, por el conocimiento de las mismas.

Por todo ello, se hace necesario modificar el capítulo VI del Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias que regula los requisitos y el procedimiento para la condonación de las sanciones tributarias al objeto de adecuarlo a la nueva asignación competencial en la resolución de las condonaciones.

**DECRETO FORAL 25/2013, de 23 de julio, por el que se modifica el Decreto Foral 24/2011, de 19 de julio, sobre estructura departamental básica de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG nº 142 de 26-07-2013).**

**ORDEN FORAL 403/2013, de 3 de mayo, por la que se establecen los procedimientos de realización de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban los modelos 130, de autoliquidación del pago fraccionado, y 005, de domiciliación del referido pago fraccionado (BOG nº 87 de 09-05-2013).**

**ORDEN FORAL 481/2013, de 3 de junio, por la que se aprueba el modelo 208 «Autoliquidación del gravamen único de actualización de balances en el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con Establecimiento Permanente», así como la forma, lugar y plazo de su presentación e ingreso (BOG nº 110 de 11-06-2013).**

**ORDEN FORAL 482/2013, de 3 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para los períodos impositivos iniciados en 2012, así como la forma, lugar y plazo de**

**presentación e ingreso (BOG nº 110 de 11-06-2013).**

**ORDEN FORAL 540/2013, de 6 de junio, por la que se aprueba el modelo 548, «Impuestos Especiales de fabricación. Declaración informativa de cuotas repercutidas» (BOG nº 113 de 14-06-2013).**

**ORDEN FORAL 629/2013, de 4 de julio, por la que se aprueban el nuevo impreso y los diseños físicos y lógicos del soporte directamente legible por ordenador para la presentación del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (BOG nº 131 de 10-07-2013).**

**RESOLUCIÓN de 6 de marzo de 2013, de la Presidencia de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 1/2013, de 5 de febrero, de actualización de balances (BOG nº 59 de 26-03-2013).**

## OTROS

**Criterios generales del Plan de Comprobación Tributaria para el 2013 del Departamento de Hacienda y Finanzas (BOG nº 113 de 14-06-2013).**

**Declarar la nulidad de pleno derecho del art. 58-4 del reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en la vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 setiembre (BOG nº 178 de 18-09-2013).**

**Proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre los Beneficios de las Sociedades.**

Con el comienzo de la legislatura, las Juntas Generales de Gipuzkoa acordaron en sesión plenaria de 21 de septiembre de 2011 la resolución 9/2011, en la que se recogían los cambios a realizar en materia fiscal. Uno de los puntos aprobados se refería expresamente a la necesidad de reformar el Impuesto sobre Sociedades. Posteriormente, ese mismo año, se aprobó en la comisión de Hacienda y Finanzas de 21 de diciembre, la creación de una ponencia para el estudio de la

imposición sobre las sociedades. Los trabajos de esa ponencia se realizaron durante el primer semestre del año 2012, y concluyó con un informe que fue mayoritariamente aprobado el 29 de junio del año 2012 por la Cámara de Gipuzkoa.

Los objetivos que se persiguen con el proyecto de la nueva Norma Foral ya fueron recogidos en el escrito de conclusiones de la citada ponencia. Entre ellos destacamos, por un lado, la existencia de un consenso general sobre la necesidad de buscar un aumento de la recaudación, incidiendo en la equidad y progresividad del sistema tributario y sobre la urgencia en la eliminación de las vías de elusión fiscal, en aras a una mayor justicia social. La referencia para ese aumento de la recaudación se planteó que fuese acorde con la presión fiscal que por este impuesto tienen los países de referencia de nuestro entorno europeo. Por otro lado, el otro gran objetivo es la reforma del actual sistema de incentivos fiscales, que resulta poco funcional a la hora de contribuir a la mejora de la productividad, tiene un elevado costo recaudatorio y, además, su gestión resulta complicada. Se trata de impulsar que la productividad sea criterio rector de la inversión y no los beneficios fiscales. Para ello, el proyecto de la nueva norma recoge dos grandes cuestiones a incentivar, en tanto en cuanto su influencia va más allá de las empresas que realizan las actuaciones y afectan al conjunto del tejido productivo. Una de ellas es el gasto en investigación y desarrollo, que en cualquier caso ha de cumplir ciertos requisitos y debe estar limitado. La otra es el establecimiento de un marco que contribuya a fortalecer los fondos propios de las empresas, que se articula en torno a dos elementos: la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros y la creación de una Reserva especial para inversión y empleo, que además simplifica la gestión del impuesto, favoreciendo su uso por parte de las microempresas y pequeñas empresas que forman la columna vertebral de nuestro tejido productivo.

Para finalizar, conviene apuntar que si bien las empresas y el entorno institucional en el que se desenvuelven son importantes para el desarrollo socioeconómico del territorio, en última instancia

son las personas las que hacen posible dicho desarrollo. En ese sentido, esta Norma Foral recoge una serie de medidas para incentivar a aquellas empresas que prestan especial atención a las personas dentro de su organización. Así, entre otras medidas, se recoge una bonificación para las microempresas; se mantiene el régimen de las cooperativas, ajustando su bonificación a las actuales circunstancias; se establece una nueva bonificación para aquellas empresas que fomenten la participación de las personas, tanto en el capital como en la gestión de las mismas; se incentivan las actividades de fomento del Euskara en las empresas y se establecen una serie de requisitos a cumplir desde el punto de vista de las políticas de igualdad para el acceso a determinados incentivos.

**ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA****INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (ABRIL- OCTUBRE 2013)****I. INTRODUCCIÓN**

- 1.1 Fin de la Presidencia irlandesa
- 1.2 Inicio de la Presidencia lituana

**II. FISCALIDAD DEL AHORRO**

- 2.1. Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro
- 2.2. Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad
- 2.3 Medidas del G20 para evitar el fraude y la evasión fiscales

**III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES**

- 3.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)

**IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

- 4.1 Proyecto piloto entre 13 Estados miembros sobre la emisión de dictámenes en materia de IVA en situaciones transfronterizas
- 4.2 Mecanismo de reacción rápida en caso de fraude del IVA
- 4.3 Imposición de los servicios electrónicos, los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión
- 4.4 El IVA en el tratamiento de los bonos (vouchers)

**V. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS**

- 5.1 Impuesto sobre las transacciones financieras

**VI. IMPUESTOS ESPECIALES**

- 6.1 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad

**VII. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL**

- 7.1 La Comisión Europea crea una plataforma de buena gobernanza fiscal
- 7.2 La Comisión Europea lanza una campaña para luchar contra el fraude y la evasión fiscales

**VIII. PROCEDIMIENTOS**

- 8.1 Dictámenes motivados
- 8.2 Procedimientos de infracción
- 8.3 Tribunal de Justicia

**IX. PUBLICACIONES****X. CONFERENCIAS****I. INTRODUCCIÓN****1.1 Fin de la Presidencia irlandesa**

En la última reunión bajo la Presidencia irlandesa (que ha tenido lugar en el primer semestre del año), el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) del 21 de junio acordó diversas recomendaciones políticas para algunos de los Estados miembros y la zona del euro, la prórroga de los vencimientos de los préstamos a Irlanda y Portugal y varias medidas para luchar contra el fraude del IVA. Los Ministros de Hacienda de la zona del euro asimismo dieron su aprobación a la adopción del euro por parte de Letonia.

El Consejo aprobó recomendaciones para 23 Estados miembros sobre sus respectivas políticas económicas y fiscales. También refrendó una recomendación específica sobre las políticas económicas de la zona del euro y aprobó un proyecto de conclusiones sobre Croacia, que ingresó en la UE el 1 de julio.

Las recomendaciones son parte del Semestre Europeo, un ejercicio semestral en cuyo marco la Comisión controla cada año las políticas económicas y fiscales de los Estados miembros.

Las recomendaciones específicas para cada país relativas a las políticas fiscales y económicas se encuentran en este enlace:

[http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_Data/docs/pressdata/en/ecofin/137558.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_Data/docs/pressdata/en/ecofin/137558.pdf)

Y en concreto, las relativas a España para el período 2013-2014, se pueden consultar en este otro:

<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st1/0/st10656.en13.pdf>

El Consejo también decidió prorrogar en una media de siete años los vencimientos de los préstamos concedidos a Irlanda y Portugal por el Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera (MEEF). Su objetivo es apoyar los esfuerzos de ambos países por recuperar el pleno acceso a la financiación de mercado y poder así salir con éxito de sus programas de ajuste económico.

Los Estados miembros de la zona del euro recomendaron que Letonia ingrese en la unión monetaria el 1 de enero de 2014.

Asimismo, el Consejo acordó diversas medidas para luchar contra el fraude del IVA.

## 1.2 Inicio de la Presidencia lituana

Lituania ejerce la Presidencia del Consejo de la UE durante este segundo semestre de 2013, desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre.

El programa de trabajo de la Presidencia ha establecido los siguientes cuatro grandes objetivos:

### - Política económica:

Poner en marcha las reformas de gobernanza económica ("two-pack", "six-pack", "fiscal compact") y las recomendaciones específicas para cada país en consonancia con el pacto de estabilidad y crecimiento y el procedimiento de desequilibrios macroeconómicos.

Avanzar en los planes para actualizar el instrumento de balance de pagos para los Estados miembro de fuera de la zona euro.

### - Servicios financieros:

Dar prioridad a la continuación del trabajo sobre la unión bancaria, con el mecanismo de resolución única como siguiente paso importante a dar, así como la adopción de Directivas en materia de recuperación y resolución bancaria y sobre sistemas de garantía de depósitos.

Llegar a un acuerdo con el Parlamento Europeo sobre las nuevas normas relativas a los mercados de instrumentos financieros (MiFID / MiFIR) y sobre la regulación de los depositarios de valores centrales, la revisión de la Directiva sobre el blanqueo de dinero y la continuación de las negociaciones sobre el expediente de seguros "Omnibus II".

### - Fiscalidad:

Llegar a un acuerdo político sobre la Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Avanzar en la propuesta presentada por la Comisión en junio de ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva sobre cooperación administrativa para proveer un intercambio automático de información sobre los nuevos tipos de ingresos.

Continuar con el trabajo sobre la base imponible consolidada común del impuesto sobre

sociedades (BICCIS), el IVA de los bonos, el impuesto sobre las transacciones financieras y la Directiva sobre imposición de la energía.

- Dimensión externa:

Representar a la UE en las reuniones del G-20.

## II. FISCALIDAD DEL AHORRO

### 2.1. Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro

El Consejo ECOFIN de 14 de mayo de 2013 debatió sobre esta propuesta de Directiva y adoptó un mandato para que la Comisión Europea negocie una serie de acuerdos en materia de fiscalidad del ahorro con Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino.

#### Contexto

La propuesta de Directiva<sup>1</sup> del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE<sup>2</sup> en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (conocida como la "Directiva sobre fiscalidad del ahorro") se presentó en 2008 y pretende reflejar la evolución de los productos de ahorro y del comportamiento de los inversores desde que se inició su aplicación en 2005. Su objetivo es, además, ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva para incluir toda la renta del ahorro, así como los productos que generen intereses o un rendimiento equivalente, e introducir un "planteamiento transparente" en relación con la identificación de sus

<sup>1</sup> COM (2008) 727 de 13.11.2008. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0727:FIN:ES:PDF>

<sup>2</sup> Directiva 2003/48/CE de 03.06.2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:ES:PDF>

beneficiarios (se adoptarán "medidas razonables para establecer la identidad del beneficiario efectivo") para evitar que se eluda el cumplimiento de la Directiva.

La Directiva 2003/48/CE exige que los Estados miembros intercambien información de tal modo que los pagos de intereses efectuados en un Estado miembro a residentes de otros Estados miembros tributen con arreglo a la legislación del Estado de domicilio fiscal. Durante un periodo transitorio, Luxemburgo y Austria impondrán en su lugar una retención en origen sobre los intereses abonados a ahorradores residentes en otros Estados miembros, en lugar de proporcionar información sobre los ahorradores. Luxemburgo ha anunciado recientemente que, a partir del 1 de enero de 2015, renunciará a hacer uso de los acuerdos transitorios e intercambiará información automáticamente de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 2003/48/CE.

Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino aplican medidas equivalentes a las previstas en la Directiva, en virtud de acuerdos celebrados con la UE, y las mismas medidas se aplican en virtud de acuerdos bilaterales celebrados con cada uno de los Estados miembros en diez territorios independientes y asociados de los Países Bajos y del Reino Unido (Guernsey, Jersey, la Isla de Man y siete territorios caribeños).

La aplicación práctica de la Directiva y de los Acuerdos ha revelado ineeficiencias e importantes lagunas que facilitan el fraude y la evasión fiscales. Por esta razón, en 2008, la Comisión presentó la propuesta para modificar la Directiva a fin de aumentar su eficacia.

El Consejo ECOFIN de mayo ha adoptado un mandato para que la Comisión negocie una serie de acuerdos en materia de fiscalidad del ahorro con Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino. Su objetivo es garantizar que los cinco países sigan aplicando medidas equivalentes a las de la Directiva de la UE sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro, que está siendo modificada. Además, el ECOFIN, a la luz de las observaciones de los Ministros, ha acordado volver

a tratar la cuestión de la propuesta de Directiva en una próxima sesión.

## **2.2. Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad**

### Contexto de la propuesta

El fraude y la evasión fiscales se han agravado considerablemente en la UE y a nivel mundial. Mediante la reducción del fraude y de la evasión los Estados miembros podrían incrementar sus ingresos fiscales, lo cual a su vez les daría más margen para reestructurar sus sistemas tributarios de una manera que promueva mejor el crecimiento. Por otra parte, los contribuyentes honestos no deberían sufrir aumentos adicionales de los impuestos para compensar las pérdidas de ingresos ocasionadas por los defraudadores y los evasores fiscales.

Durante años, la UE ha venido ocupándose activamente de estos problemas, en particular mediante la adopción de instrumentos jurídicos específicos destinados a instaurar un intercambio automático de información en la Unión. La Directiva sobre fiscalidad del ahorro garantiza el intercambio automático de información sobre los rendimientos en forma de intereses, y en el Consejo está siendo objeto de debate una propuesta con vistas a ampliar su ámbito de aplicación, tal y como se explica en el punto 2.1. Por su parte, la Directiva sobre la cooperación administrativa («DCA<sup>3</sup>») garantiza que, a partir de 2015, los Estados miembros intercambiarán automáticamente información, siempre que esté disponible, acerca de las cinco siguientes categorías de renta y de patrimonio: rendimientos del trabajo, remuneración de los consejeros, productos de seguro de vida no cubiertos por otras directivas, pensiones,

<sup>3</sup> Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:64:0001:0012:ES:PDF>

y propiedad de bienes inmuebles y rentas procedentes de tales bienes.

Los Estados miembros han manifestado claramente su deseo de ir más allá de los niveles actuales de cooperación. El Consejo Europeo de 2 de marzo de 2012 invitó al Consejo y a la Comisión a definir con rapidez formas concretas de mejorar la lucha contra el fraude fiscal. El 6 de diciembre de 2012, la Comisión presentó un plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal<sup>4</sup>. El plan de acción hace hincapié en la necesidad de promover el intercambio automático de información como norma europea e internacional de transparencia e intercambio de información en materia tributaria. En las conclusiones<sup>5</sup> adoptadas el 14 de mayo de 2013, el Consejo ECOFIN acogía favorablemente la labor de la Comisión encaminada a definir medidas para luchar contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva, y reconocía la utilidad del papel que el plan de acción de la Comisión puede desempeñar a este respecto.

El Consejo Europeo de 22 de mayo de 2013<sup>6</sup> fue aún más lejos, solicitando la ampliación del intercambio automático de información tanto en la UE como a escala mundial con vistas a combatir el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva. En esa ocasión, la Comisión se comprometió a proponer modificaciones de la DCA en junio de 2013 orientadas a ampliar el ámb-

<sup>4</sup> COM (2012) 722 final de 6.12.2012. Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_es.pdf)

<sup>5</sup> Conclusiones del Consejo sobre la evasión de impuestos y el fraude fiscal, de 14 de mayo de 2013

[http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/es/ecofin/137819.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/137819.pdf)

[http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ecofin/137120.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/137120.pdf)

<sup>6</sup> Conclusiones del Consejo Europeo sobre fiscalidad, de 22 de mayo de 2013

[http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/es/ec/137213.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/137213.pdf)

bito de aplicación del intercambio automático de información antes del re-examen de la DCA ya previsto para 2017. En este sentido, la Comisión presentó, el pasado 12 de junio, la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

#### Objeto de la propuesta

El objeto de la propuesta es ampliar el ámbito de aplicación del intercambio automático de información en la UE más allá de lo previsto en las disposiciones actualmente en vigor al respecto, incorporando al mismo, además, los siguientes elementos: dividendos, plusvalías, otras rentas financieras y saldos en cuentas. Se mantiene lo previsto en cuanto a una revisión y ampliación de la DCA en 2017. No obstante, en consonancia con el objetivo de reforzar el intercambio automático de información, se examinará en tal ocasión la supresión del requisito de disponibilidad en lo que respecta a las cinco categorías existentes, de modo que la DCA cubriría todos los tipos de renta. Por otra parte, las categorías cuya inclusión esté previsto examinar en ese momento se modificarán. A fin de garantizar la coherencia con el plazo fijado para la aplicación del intercambio automático de información a las categorías de renta y de patrimonio ya cubiertas por la DCA, los plazos propuestos para la transposición y la aplicación de las nuevas normas se fijan en el 31 de diciembre de 2014 y el 1 de enero de 2015, respectivamente.

Finalmente, esta propuesta de Directiva, junto con las disposiciones sobre intercambio automático mencionadas, implica que los Estados miembros compartirán entre ellos la misma cantidad de información que la que se han comprometido a compartir con los EE.UU. en el marco de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA).

#### **2.3 Medidas del G20 para evitar el fraude y la evasión fiscales**

En la Cumbre del G20 (países más industrializados o recientemente industrializados + UE) celebrada

en San Petersburgo (Rusia) los días 5 y 6 de septiembre, se consolidó el cambio de paradigma global hacia una fiscalidad más justa respaldando el establecimiento del intercambio automático de información fiscal. Los participantes en la Cumbre se mostraron satisfechos de que la DCA se aplique a partir de 2015 entre los miembros del G20, tal y como ha impulsado la UE. Esto y el respaldo al trabajo de la OCDE sobre la erosión de la base y el desplazamiento del beneficio ponen en evidencia que el G20 está tomando medidas para asegurarse de que las empresas y los individuos pagan los impuestos que deben y que son muy necesarios en estos tiempos.

### **III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES**

#### **3.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)**

La Comisión Europea presentó esta propuesta de Directiva sobre BICCIS en marzo de 2011. El objetivo de la propuesta es doble: por una parte, establecer en la UE un sistema común de cálculo de la base del impuesto de sociedades, que existiría en paralelo con los sistemas nacionales de los Estados miembros y sería facultativo para las empresas; por otra, permitir la consolidación de los beneficios y pérdidas de los grupos empresariales que hayan optado por participar en el sistema. Los Estados miembros mantendrán plenamente su derecho soberano a fijar sus tipos de impuestos de sociedades. La propuesta de Directiva se ha debatido en el Parlamento Europeo y se sigue tratando en el Consejo de la UE.

En 2013, se han celebrado hasta el momento tres reuniones del grupo de fiscalidad directa del Consejo ECOFIN en las que se ha discutido sobre la Directiva los días 15 de enero, 24 de mayo y 6 de septiembre bajo Presidencia irlandesa y Presidencia lituana.

Además, el Grupo de Trabajo Alto Nivel (HLWP) sobre fiscalidad, que reúne a los delegados de alto nivel de los Estados miembros, se reunió el 13 de marzo. El Grupo constató que había un con-

senso general entre los Estados miembros para llevar a cabo los trabajos técnicos en relación con el expediente BICCIS sobre una base de paso a paso (step-by-step). Primero, las delegaciones se centrarían en los temas relacionados con el cálculo de la base imponible mientras que el trabajo técnico sobre los elementos relacionados con la consolidación se trataría más adelante. En este sentido, el HLWP invitó a la Presidencia a preparar un texto de compromiso para avanzar en la labor técnica, centrándose en temas relacionados con el cálculo de la base imponible. Así, la Presidencia preparó un texto de compromiso que recoge los Capítulos del II al VII más el artículo 80 de la propuesta de Directiva. Este texto de compromiso es el que se está debatiendo en las reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad directa del Consejo.

#### Reunión de 24 de mayo

En la reunión de 24 de mayo del grupo de fiscalidad directa del Consejo se discutió sobre el Capítulo VI – Amortización del inmovilizado (artículos del 32 al 42). Lo más destacado de la reunión fueron los debates sobre los artículos 32 y 33.

El artículo 32 (Registro de inmovilizado) del texto de compromiso establece que los costes vinculados a la adquisición, construcción o mejora, junto con sus fechas correspondientes, se inscribirán en un registro de inmovilizado en el que cada elemento del inmovilizado figurará por separado.

En relación a este artículo, muchas delegaciones querían que se incluyese en el registro más información, como por ejemplo, el precio de la transferencia del inmovilizado, la fecha de adquisición del activo o los grupos de activos. La delegación española señaló que cuanta más información conste en el registro será mejor el efecto de control, teniendo en cuenta que la BICCIS no tiene el apoyo de elementos contables. Por su parte, la Comisión Europea comentó que el registro del inmovilizado es esencial aunque los Estados miembros quieren que se exijan demasiados detalles.

El artículo 33 (Base de amortización) señala que la base de amortización incluirá todo coste directa-

mente vinculado con la adquisición, construcción o mejora de un elemento del inmovilizado. En el caso de inmovilizado producido por el sujeto pasivo, los costes indirectos en los que se haya incurrido con motivo de su producción se integrarán asimismo en la base de amortización, en la medida en que no puedan deducirse por otros conceptos.

La discusión entre las delegaciones giró en torno a si debían incluirse o no los costes indirectos en la base de amortización.

#### Reunión de 6 de septiembre

En la reunión de 6 de septiembre del grupo de trabajo, se trató sobre el Capítulo IV - Cálculo de la base imponible (artículos del 9 al 16), Capítulo V - Periodificación y cuantificación (artículos del 17 al 31) y sobre el artículo 80 (norma general para combatir los abusos).

El artículo 9 recoge los principios generales del cálculo de la base imponible. El artículo dicta que a efectos de cálculo de la base imponible, los beneficios y las pérdidas se reconocerán únicamente cuando se hayan realizado. Las delegaciones manifestaron sus dudas sobre qué significa realización. Además, sugirieron que se hablara de ingresos y gastos en vez de beneficios y pérdidas. Con respecto a la disposición del artículo que indica que la base imponible se determinará por cada ejercicio fiscal, algunos Estados insistieron en que se clarifique que el ejercicio fiscal es idéntico al contable.

El artículo 11, sobre ingresos exentos, declara que quedarán exentos del impuesto sobre sociedades los beneficios distribuidos percibidos, siempre que el sujeto pasivo posea una participación mínima del 10% en el capital de la empresa que reparte dividendos. Igualmente, quedará exento el producto de la transmisión de acciones de una empresa, siempre que el sujeto pasivo posea una participación mínima del 10% en el capital de la empresa inmediatamente antes de la transmisión. Casi todos los Estados miembros se mostraron a favor del 10% aunque algunas delegaciones propusieron que se incluyese el factor de antigüedad en esa participación.

Sobre los gastos deducibles del artículo 12 que incluye las donaciones a favor de entidades benéficas, la mayoría de las delegaciones se mostraron de acuerdo con esta deducción. Se decidió, asimismo, suprimir al artículo 16 sobre entidades benéficas.

En relación al Capítulo V - Periodificación y cuantificación, la Presidencia lituana pidió aportaciones a las delegaciones sobre todo para los artículos del 22 al 27 (artículo 22 – Valoración; Artículo 23 – Cartera de negociación. Artículo 24 – Contratos a largo plazo; Artículo 25 – Provisiones; Artículo 26 – Pensiones; Artículo 27 – Deducciones en concepto de créditos de dudoso cobro). La mayoría de los Estados declararon su acuerdo con los artículos aunque algunos presentaron una reserva de estudio o enviarán sus comentarios por escrito.

Finalmente, respecto al artículo 80, norma antiabuso, algunas delegaciones exigieron una cláusula más amplia y dar más importancia a la carga de la prueba.

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

La pieza básica de la legislación de la Unión Europea sobre el Impuesto de Valor Añadido (IVA) desde el 1 de enero de 2007 ha sido la Directiva 2006/112/CE. También conocida como la “Directiva del IVA”, este texto se trata en realidad de una refundición de la Sexta Directiva sobre el IVA de 1977, que se fue modificando a lo largo de los años. Esta refundición reúne diversas disposiciones en un único acto legislativo. La Directiva 2006/112/CE, a su vez, ha sido modificada varias veces en los últimos años y una versión consolidada y sin valor legal vinculante fue publicada en enero de 2010 en el Diario Oficial de la UE<sup>7</sup>.

#### **4.1 Proyecto piloto entre 13 Estados miembros sobre la emisión de dictámenes en materia de IVA en situaciones transfronterizas**

En el marco del Foro de la UE sobre el IVA, 13 Estados miembros de la UE han aceptado participar en un proyecto piloto de emisión de dictámenes en materia de IVA en situaciones transfronterizas a instancia de particulares.

Los sujetos pasivos que tengan previsto realizar operaciones transfronterizas entre dos o más de los Estados miembros participantes (Bélgica, Estonia, España, Francia, Chipre, Lituania, Letonia, Malta, Hungría, Países Bajos, Portugal, Eslovenia y el Reino Unido) pueden solicitar un dictamen sobre las operaciones previstas.

Para más detalle sobre las condiciones y el procedimiento puede consultarse la siguiente nota informativa:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/vat-forum-note-information\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/vat-forum-note-information_en.pdf)

El proyecto piloto comenzó el 1 de junio de 2013 y está previsto que se prolongue hasta finales de 2013.

#### **4.2 Mecanismo de reacción rápida en caso de fraude del IVA**

En julio de 2012, la Comisión Europea planteó una propuesta de reacción rápida que permita a los Estados miembros reaccionar con mayor rapidez y eficacia en caso del fraude del IVA. Se trata de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se enmienda la Directiva 2006/112/EC sobre el sistema común del IVA, en lo referente al mecanismo de reacción rápida contra el fraude del IVA<sup>8</sup>.

Los mecanismos de fraude del IVA evolucionan con rapidez y, en ocasiones, los Estados miembros se ven enfrentados a situaciones en las que la normativa de la UE en materia de IVA no les aporta una base jurídica en la que sustentar las medidas de respuesta que desean adoptar.

<sup>7</sup> <http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V3&T2=2006&T3=112&RefType=RECH Consolidated&Submit=Search>

<sup>8</sup> <http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/12/st13/st13027.es12.pdf>

Hasta el momento, tales situaciones se han resuelto introduciendo modificaciones a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido<sup>9</sup> ("la Directiva del IVA"), o autorizando a los Estados miembros a aplicar medidas de excepción individuales, de conformidad con el artículo 395 de la Directiva del IVA. Dicho artículo ofrece en la actualidad a los Estados miembros la posibilidad de acogerse a una medida de excepción a fin de combatir el fraude (aunque también prevé como posible objetivo alternativo la simplificación). Para ello es preciso que la Comisión presente una propuesta (favorable), proceso que puede durar hasta 8 meses, tal como prevé el artículo 395, apartado 4, de la Directiva del IVA, y que el Consejo adopte dicha propuesta por unanimidad, lo que puede provocar más demoras.

En ambos casos, el proceso es lento y complicado por naturaleza y contrasta con la rapidez con la que surgen los fenómenos de fraude a escala internacional, como por ejemplo, el fraude carrusel, que se produce en el contexto de servicios prestados con gran celeridad al operador sucesivo (frente al tipo de fraude más tradicional que afecta a los bienes). Por tanto, el proceso de concesión de excepciones o de modificación de la Directiva del IVA puede generar pérdidas económicas significativas e irreparables.

En este contexto, los Estados miembros pueden verse inducidos a adoptar medidas inmediatas sin disponer de un fundamento jurídico en la normativa de la UE. Esta situación, no obstante, dista de ser la ideal, dado que, incluso en el caso de que las medidas adoptadas sean apropiadas y proporcionadas a la situación de fraude, pueden ser recurridas ante los órganos jurisdiccionales por su carencia de fundamento jurídico.

La propuesta de la Comisión pretende acelerar el procedimiento para autorizar a los Estados miembros a conceder excepciones a lo dis-

<sup>9</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:47:0001:0118:es:PDF>

puesto en la Directiva sobre el IVA, estableciendo que podrán otorgarse competencias de ejecución a la Comisión con arreglo al "mecanismo de reacción rápida". La idea es que los Estados miembros puedan aplicar en el plazo de un mes un "mecanismo de autoliquidación" según el cual el beneficiario de bienes o servicios se convierte en el sujeto imponible del IVA, en sustitución del suministrador.

A nivel técnico, en la reunión de 27 de mayo del grupo de trabajo de fiscalidad indirecta, a expensas de las reservas italiana y sueca, se llegó a un acuerdo respecto al mecanismo de reacción rápida (QRM) y la inversión del sujeto pasivo opcional y temporal. En relación con el mecanismo de reacción rápida el Reino Unido monopolizó la reunión y Alemania guardó silencio. Respecto a la aplicación opcional y temporal de la inversión del sujeto pasivo, el debate se centró en la definición de los metales que quedarán incluidos. La Presidencia propuso "metales en bruto o semiterminados y metales preciosos". Esa definición quedó pendiente de una reserva alemana.

Finalmente, el 22 de julio, el Consejo adoptó dos Directivas que permitirán a los Estados miembros mejorar la lucha contra el fraude del IVA, lo que facilitará una reacción rápida y permitirá una medida específica para hacer frente a los llamados fraudes carrusel (12083/13<sup>10</sup> + ADD 1<sup>11</sup> + 11373/13<sup>12</sup> + 11374/13<sup>13</sup>).

La importancia de este tipo de medidas, entre una serie de iniciativas destinadas a mejorar la lucha contra la evasión fiscal y el fraude fiscal, se puso de relieve por el Consejo Europeo en su reunión del 22 de mayo.

<sup>10</sup> <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st12/st12083.en13.pdf>

<sup>11</sup> <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st12/st12083-ad01.en13.pdf>

<sup>12</sup> <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st11/st11373.en13.pdf>

<sup>13</sup> <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st11/st11374.en13.pdf>

Las deficiencias en el sistema del IVA dejan a los Estados miembros vulnerables ante el fraude, a menudo con graves consecuencias para los tesoros nacionales. Este es particularmente el caso con las transacciones transfronterizas.

Los fraudes evolucionan rápidamente, dando lugar a situaciones que requieren una respuesta rápida. Un ejemplo común es el fraude carrusel, donde los suministros se negocian rápidamente varias veces sin el pago del IVA.

Hasta ahora, este tipo de situaciones se han abordado, ya sea por las enmiendas a la Directiva sobre el IVA (2006/112/CE) o a través de excepciones individuales concedidas a los Estados Miembros en virtud de esa Directiva. Ambas respuestas requieren una propuesta de la Comisión y una decisión unánime del Consejo, un proceso que puede tomar varios meses.

Las dos Directivas adoptadas modifican la Directiva 2006/112/CE sobre el sistema común del IVA de la UE:

- la Directiva 2013/42/UE<sup>14</sup> del Consejo está destinada a permitir medidas inmediatas que deben tomarse en caso de fraude masivo y repentino de IVA ("mecanismo de reacción rápida");
- la Directiva 2013/43/UE<sup>15</sup> del Consejo permite a los Estados miembros que apliquen, de forma optativa y temporal, una inversión de la responsabilidad por el pago del IVA ("mecanismo de inversión del sujeto pasivo"), con el objetivo de cerrar ciertos tipos conocidos de fraude, en particular los llamados de carrusel.

Con el "mecanismo de inversión del sujeto pasivo", la responsabilidad por el pago del IVA se desplaza desde el proveedor (como normal-

mente es requerido por las normas de la UE) al cliente, por el suministro de determinados bienes y servicios. En virtud de la nueva Directiva, los Estados miembros tienen la opción de aplicar de forma temporal dentro de una extensa lista pre-determinada de sectores, sin perjuicio de lo dispuesto en la Directiva del IVA.

El "mecanismo de inversión del sujeto pasivo" ahora potencialmente se aplicará a los siguientes sectores: teléfonos móviles, dispositivos de circuitos integrados, equipos de gas y electricidad, servicios de telecomunicaciones, consolas de videojuegos, tablet PCs y portátiles, los cereales y los cultivos industriales y los metales en bruto y semielaborados.

Con el "mecanismo de reacción rápida", un procedimiento acelerado permitirá a los Estados miembros aplicar una "inversión del sujeto pasivo" a los suministros específicos de bienes y servicios por un período corto de tiempo, sin perjuicio de lo dispuesto en la Directiva del IVA.

Cuando un Estado miembro deseé introducir una medida específica a través del "mecanismo de reacción rápida", la Comisión dispondrá de un corto período en el que se confirme si se opone, teniendo en cuenta las opiniones de los demás Estados miembros.

La adopción por el Consejo de estas 2 Directivas siguió a un acuerdo político en su reunión del 21 de junio. En un comunicado, el Consejo y la Comisión destacaron la temporal y excepcional naturaleza de las dos directivas para hacer frente a graves riesgos de fraude en el IVA.

Ambas Directivas se aplicarán hasta el 31 de diciembre de 2018 y las renovaciones a partir de entonces requerirán una propuesta de la Comisión y la aprobación unánime del Consejo.

Mientras tanto, la Comisión dará prioridad a trabajar en un nuevo sistema del IVA, tal como se indicó en una comunicación de diciembre 2011, con el fin de facilitar la prevención del fraude en el IVA en lugar de confiar en las soluciones basadas en excepciones.

<sup>14</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:01:0001:0003:ES:PDF>

<sup>15</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:01:0004:0006:ES:PDF>

#### **4.3 Imposición de los servicios electrónicos, los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión**

En diciembre de 2012, la Comisión Europea presentó la última de las propuestas de un conjunto de medidas que permitirán aplicar, a partir de junio de 2015, una imposición de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de los servicios electrónicos que pretende ser más justa y más simple. Es la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios<sup>16</sup>.

En 2008, la Directiva del IVA se modificó con el fin de tomar en cuenta el desarrollo del comercio electrónico. En ese momento, al objeto de garantizar la imposición en el lugar en que se produce el consumo, se acuerda que a partir del 1 de enero de 2015 los servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y los servicios electrónicos se graven allí donde el cliente esté establecido o tenga su lugar de residencia.

Una vez que estas reglas sean de aplicación, todas las empresas concernidas deberían estar en pie de igualdad, independientemente de su tamaño o estructura. Además, ello debería ayudar al desarrollo del comercio electrónico en el mercado único.

Con el fin de simplificar la aplicación de las nuevas normas, los suministradores de estos servicios tendrán la posibilidad de cumplir con sus obligaciones con respecto al IVA en el conjunto de la UE a través de la presentación de una declaración de IVA única en aquel Estado miembro en que estén identificados.

Desde el punto de vista del cliente, la tasa del IVA deberá ser idéntica independientemente del lugar de establecimiento del suministrador.

En la reunión técnica del grupo de trabajo del Consejo de 21 de mayo, la Presidencia irlandesa

presentó su nuevo texto para el artículo 9 bis (Portales de venta de apps) modificando la propuesta original de la Comisión.

Las modificaciones introducidas las justificó porque establecer la condición de prestador del servicio basado solo en los acuerdos contractuales supone el riesgo de pérdida de la realidad de las operaciones y del fondo económico de las mismas. El precepto en su segundo párrafo establece ahora las condiciones para que el gestor del portal o el proveedor de servicios de aplicaciones no sea considerado prestador del servicio electrónico, sino mero agente. Esas condiciones son: que no debe iniciar el pago, (esto es, autorizar que se imponga el pago al cliente), no debe iniciar la entrega (esto es, realizar la entrega) y no debe fijar los términos y condiciones del contrato.

En la reunión del grupo de trabajo del Consejo de 6 de junio, en relación con el artículo 9a se acordó la inclusión de los servicios de telecomunicaciones VOIP. Se mejoró la redacción del segundo párrafo del apartado 1 y se mejoró la redacción de la letra c) del artículo 2.

#### **4.4 El IVA en el tratamiento de los bonos (vouchers)**

A lo largo de 2013 se ha seguido debatiendo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos<sup>17</sup>. El objetivo de esta propuesta sobre el régimen del IVA aplicable a los bonos (bonos prepagados de telecomunicaciones, cheques-regalo, bonos de descuento) es hacer frente a la doble imposición o a la evasión fiscal, aclarando y armonizando las normas contenidas en la legislación de la UE.

La propuesta prevé una serie de modificaciones de la Directiva del IVA, que se dividen en 5 categorías:

<sup>16</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0763:FIN:ES:PDF>

<sup>17</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0206:FIN:ES:PDF>

- definición de los bonos a efectos del IVA – bonos de que gravan en el momento de su emisión ("bonos univalentes") y bonos que se gravan exclusivamente cuando se canjean ("bonos polivalentes");
- momento de imposición;
- normas relativas a la distribución;
- bonos de descuento;
- y otras modificaciones técnicas o consecutivas.

En la reunión técnica del Consejo 15 de abril, se analizó una nota de la Presidencia irlandesa que se refería a las definiciones incluidas en la propuesta. Se discutió la distinción entre bono univalente y polivalente pero también la distinción entre bono y medio de pago.

Alemania mantuvo que el bono univalente es un "pago a cuenta". Ello implica que en todo caso el deudor del impuesto es el redentor. Las demás delegaciones opinaron que el emisor del bono univalente debe el impuesto. Francia opinó que para que un bono sea univalente, deben coincidir emisor y redentor. Los demás opinaron que pueden no ser la misma persona aunque algunos (Alemania) opinaron que el redentor debe estar identificado y otros opinaron que basta con que sea identificable en un grupo siempre que ello permita determinar el lugar de realización de la operación.

El debate más interesante se refirió al problema de los bonos polivalentes caducados sin ser redimidos. La mayoría opinaron que no hay operación pero Bélgica y Portugal (y en menor medida Reino Unido y España), se mostraron partidarios de replantear la posible tributación de este tipo de operaciones.

En las reuniones técnicas del Consejo de 18 de julio y 5 de septiembre, hubo escasos avances en las discusiones. El debate más interesante se refirió a la cuestión de si deben o no gravarse los bonos polivalentes no redimidos. Bélgica (apo-

yada por España, Grecia y Portugal) propuso gravar esos bonos en el momento de su caducidad. El resto de las delegaciones y la Comisión consideraron por el contrario que en caso de que un bono polivalente no sea redimido, no debe haber tributación.

## V. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

### 5.1 Impuesto sobre las transacciones financieras

La reciente crisis económica y financiera mundial ha tenido graves repercusiones sobre nuestras economías y finanzas públicas. El sector financiero ha desempeñado un papel fundamental en el desencadenamiento de la crisis, pero han sido las administraciones públicas y los ciudadanos europeos en su conjunto quienes han tenido que soportar los costes de la misma. Existe un amplio consenso, tanto en la UE como a escala internacional, sobre la conveniencia de que el sector financiero aporte una contribución más equitativa, habida cuenta de los costes que genera la lucha contra la crisis y de la escasa tributación a la que está sujeto actualmente este sector. Algunos Estados miembros de la UE han emprendido ya acciones divergentes en el ámbito de la fiscalidad del sector financiero.

Por ello, el 28 de septiembre de 2011, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE<sup>18</sup>. La base jurídica de la propuesta de Directiva del Consejo era el artículo 113 del TFUE, ya que las disposiciones propuestas iban dirigidas a armonizar la legislación relativa a la imposición de las transacciones financieras en la medida necesaria para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las transacciones con instrumentos financieros y evitar el falseamiento de la competencia.

Los principales objetivos de esta propuesta eran los siguientes:

---

<sup>18</sup> COM(2011) 594 final.

- armonizar la legislación relativa a la fiscalidad indirecta sobre las transacciones financieras, lo cual es necesario para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las transacciones con instrumentos financieros y evitar un falseamiento de la competencia entre estos últimos, los operadores y los mercados en la Unión Europea en su conjunto, y, al mismo tiempo,
- garantizar que las entidades financieras contribuyan equitativa y sustancialmente a la financiación de los costes generados por la reciente crisis y crear condiciones de igualdad con los demás sectores desde una perspectiva fiscal<sup>19</sup>, y
- establecer medidas adecuadas para desincentivar las transacciones que no refuercen la eficiencia de los mercados financieros, complementando así las medidas de regulación encaminadas a evitar crisis futuras.

El ECOFIN del 22 de enero de 2013<sup>20</sup> autorizó la cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto de Transacciones Financieras (ITF) de 11 Estados miembros, incluido España<sup>21</sup>. La autorización fue aprobada por mayoría cualificada, con la abstención de la República Checa, Reino Unido, Luxemburgo y Malta. El Parlamento Europeo aprobó su autorización el pasado 12 de diciembre de 2012.

Los once Estados participantes son: Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia,

<sup>19</sup> Las entidades financieras se han beneficiado ampliamente, de forma directa o indirecta, de las operaciones de rescate y de garantía (pre)financiadas por los contribuyentes europeos a lo largo del período comprendido entre 2008 y 2012. Dichas operaciones, unidas al descenso de la actividad económica causada al propagarse la incertidumbre respecto de la estabilidad del sistema económico y financiero en su conjunto, han deteriorado los saldos de las finanzas públicas en toda Europa en más de un 20 % del PIB. Hay que señalar así mismo que la mayoría de los servicios financieros y de seguros están exentos del IVA.

<sup>20</sup>[http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/es/ecofin/135290.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/135290.pdf)

<sup>21</sup>[http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ecofin/134949.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/134949.pdf)

Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia. Todos ellos solicitaron conjuntamente a la Comisión en septiembre y octubre de 2012 que redactara una propuesta de cooperación reforzada basándose en la propuesta original para la UE 27.

El Comisario de Fiscalidad y Aduanas, Algirdas Semeta, se congratuló de la decisión del Consejo, que consideró un hito en la política fiscal de la UE y también en la historia de la fiscalidad mundial ya que por primera vez un impuesto de este tipo será aplicado en un ámbito regional considerable<sup>22</sup>.

De esta forma, España, Francia, Alemania, Bélgica, Austria, Eslovenia, Portugal, Grecia, Eslovaquia, Italia y Estonia quieren dotarse de esta tasa a través de una cooperación reforzada, un mecanismo que permite a un grupo de once Estados miembros avanzar por libre en una iniciativa que requiere unanimidad y que otros países rechazan.

La Comisión Europea presentó su propuesta para lanzar el proceso en febrero de 2013. Los progresos en este dossier nunca han sido fáciles, pero ahora ha salido un nuevo obstáculo.

El 6 de septiembre, el Servicio Jurídico del Consejo presentó un informe (ver documento 13412/13 JUR 448)<sup>23</sup> en el que afirma que el artículo 4.1. f) de la propuesta de la Comisión es ilegal. El Servicio Jurídico del Consejo atacó frontalmente uno de los pilares del plan, el principio de residencia. Esta disposición señala que la

<sup>22</sup>[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/other\\_taxes/financial\\_sector/ftt\\_press\\_notice\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/other_taxes/financial_sector/ftt_press_notice_en.pdf)

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-13-42\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-42_en.htm)

<sup>23</sup>[http://register.consilium.europa.eu/servlet/driver?lang=EN&typ=Advanced&cmsid=639&ff\\_COTE\\_DOCUMENT=13412%2F13&ff\\_COTE\\_DOSSIER\\_INST=&ff\\_TITRE=&ff\\_FT\\_TEXT=&ff\\_SOUS\\_COTE\\_MATIERE=&dd\\_DATE\\_DOCUMENT=&document\\_date\\_single\\_comparator=&document\\_date\\_single\\_date=&document\\_date\\_from\\_date=&document\\_date\\_to\\_date=&dd\\_DATE\\_REUNION=&meeting\\_date\\_single\\_comparator=&meeting\\_date\\_single\\_date=&meeting\\_date\\_from\\_date=&meeting\\_date\\_to\\_date=&fc=REGAISEN&srm=25&md=100&ssf=DATE\\_DOCUMENT+DESC&rc=1&nr=1&page=Detail](http://register.consilium.europa.eu/servlet/driver?lang=EN&typ=Advanced&cmsid=639&ff_COTE_DOCUMENT=13412%2F13&ff_COTE_DOSSIER_INST=&ff_TITRE=&ff_FT_TEXT=&ff_SOUS_COTE_MATIERE=&dd_DATE_DOCUMENT=&document_date_single_comparator=&document_date_single_date=&document_date_from_date=&document_date_to_date=&dd_DATE_REUNION=&meeting_date_single_comparator=&meeting_date_single_date=&meeting_date_from_date=&meeting_date_to_date=&fc=REGAISEN&srm=25&md=100&ssf=DATE_DOCUMENT+DESC&rc=1&nr=1&page=Detail)

tasa se cobrará en función del lugar donde estén establecidos los organismos participantes en la transacción, y no según el lugar donde la operación tenga lugar.

Los juristas del Consejo, en una opinión no vinculante, indicaron que definir donde un grupo está establecido excede la jurisdicción fiscal de los Estados miembros, según las costumbres del derecho internacional.

Creyeron además que la medida es incompatible con el derecho de la UE, ya que infringe las competencias en materia de impuestos de los países europeos que no participan en la cooperación reforzada. También sostuvieron que es discriminatoria y que creará distorsiones en la competencia, perjudicando a los Estados miembros ajenos a la iniciativa.

La Comisión Europea manifestó su desacuerdo a través de la portavoz Emer Traynor, quien afirmó que la propuesta de febrero solo se planteó tras llevar a cabo un "concienzudo" análisis. "Defendemos firmemente que es jurídicamente sólida y que respeta el derecho de la UE y el derecho internacional", declaró.

El Ejecutivo comunitario espera que los Estados miembros analicen la opinión de los juristas del Consejo teniendo también en cuenta el punto de vista de la Comisión Europea. En cualquier caso, descarta que este contratiempo tenga que suponer necesariamente una ralentización del proyecto de tasa.

El objetivo es que el sector financiero, causante de crisis que ha necesitado la intervención del dinero del contribuyente, contribuya de forma equitativa y substancial a los ingresos públicos.

## VI. IMPUESTOS ESPECIALES

### 6.1 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad

A este respecto, se analiza la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE<sup>24</sup> por la que se reestructura el régimen

comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (docs 12037/13 FISC 144 ENER 352 ENV 679 + ADD 1).

En abril de 2011 la Comisión presentó al Consejo una propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/EC por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva sobre el Impuesto de la Energía, ETD en inglés). La propuesta busca acercar la ETD a los objetivos de energía y cambio climático de la UE, como requirió el Consejo Europeo en marzo de 2008. En junio y octubre de 2012, el Consejo solicitó continuar con el trabajo y discusiones de la propuesta de la Comisión sobre el impuesto de la energía.

La propuesta ha sido discutida en los grupos de trabajo del Consejo en varias ocasiones, bajo la Presidencia de Hungría, Polonia, Dinamarca, Chipre e Irlanda.

Siguiendo el llamado del Consejo ECOFIN de 21 de junio de 2013 para continuar con las discusiones de este expediente, y teniendo en mente que un gran número de temas de naturaleza técnica impiden el progreso de las negociaciones, la nueva Presidencia lituana decidió para este semestre focalizar sus esfuerzos en un examen de estos asuntos técnicos artículo por artículo, y es lo que se ha estado haciendo en las últimas reuniones técnicas, que han tenido lugar los días 23 de julio y 26 de septiembre.

Por lo tanto, en este último semestre del año, la Presidencia lituana se va a limitar a un análisis de ciertas cuestiones técnicas, obviando cuestiones de contenido político tales como la fijación de los tipos mínimos.

---

<sup>24</sup> 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

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONS-LEG:2003L0096:20040501:ES:PDF>

## VII. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

### 7.1 La Comisión Europea crea una plataforma de buena gobernanza fiscal<sup>25</sup>

Como parte de su trabajo contra la evasión y la elusión fiscales, la Comisión Europea creó el 23 de abril una plataforma de buena gobernanza fiscal. Esta plataforma es una de las iniciativas que figuran en el plan de acción de la Comisión contra la evasión fiscal de diciembre de 2012.

El objetivo de la plataforma de buena gobernanza fiscal es supervisar los progresos de los Estados miembros a la hora de hacer frente a la planificación fiscal agresiva y reprimir los paraísos fiscales. La plataforma vigilará que los Estados miembros tomen medidas reales y eficaces para solucionar estos problemas, en un marco coordinado a escala de la UE.

La plataforma está formada por las administraciones fiscales nacionales de los Estados miembros así como por 15 organizaciones que representan a las empresas, a la sociedad civil y a otras partes interesadas<sup>26</sup>. Estas 15 organizaciones han sido seleccionadas a través de una convocatoria de candidaturas. La plataforma pretende facilitar el dialogo y el intercambio de conocimientos.

La plataforma prestará atención sobre todo a los avances registrados en relación con las dos Recomendaciones<sup>27</sup> vinculadas al plan de acción de la Comisión contra la evasión fiscal.

La primera Recomendación prevé la adopción en la UE de una posición de fuerza contra los paraísos fiscales. Utilizando criterios comunes, se invita a los Estados miembros a identificar esos

paraísos y a introducirlos en unas listas negras nacionales. También se establecen medidas específicas para convencer a los países no miembros de la UE de la necesidad de aplicar las normas de gobernanza que rigen en la Unión.

La segunda Recomendación aborda el tema de la planificación fiscal agresiva. En ella se proponen diferentes vías para corregir los tecnicismos y las lagunas que algunas empresas aprovechan para evitar el pago de lo que equitativamente les corresponde. La Recomendación anima a los Estados miembros a reforzar sus convenios de doble imposición para evitar que puedan dar como resultado una ausencia total de tributación. Se les anima también a adoptar, para la lucha contra las prácticas abusivas, una norma general común que permita basar los impuestos en las actividades económicas reales y dejar de lado cualquier montaje artificial con el que se pretenda eludirlos.

La primera reunión de la plataforma se celebró el 10 de junio de 2013.

### 7.2 La Comisión Europea lanza una campaña para luchar contra el fraude y la evasión fiscales

La campaña, lanzada el pasado 5 de agosto, tiene como objetivo concienciar sobre el fraude y la evasión fiscales. La Comisión ha creado una nueva página web con información clave acerca de este problema y las acciones que deberían llevarse a cabo.

La página web está disponible en:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/missing-part\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm)

## VIII. PROCEDIMIENTOS

### 8.1 Dictámenes motivados

La Comisión exige a cinco Estados miembros que apliquen las normas fundamentales de la UE contra el fraude fiscal

La Comisión ha enviado hoy dictámenes motiva-

<sup>25</sup>[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/platform/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm)

<sup>26</sup>[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/pr\\_taxgoods.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/pr_taxgoods.pdf)

<sup>27</sup>[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8805\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_es.pdf)

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_es.pdf)

dos a Bélgica, Grecia, Finlandia (Provincia de Åland), Italia y Polonia, en los que les pide que notifiquen la transposición de la DCA a su ordenamiento jurídico nacional.

La DCA está destinada a aumentar la transparencia, mejorar el intercambio de información y estrechar la cooperación transfronteriza, que son herramientas fundamentales para luchar contra el fraude fiscal. Los Estados miembros tenían la obligación jurídica de empezar a aplicar dicha Directiva a partir del 1 de enero de 2013. Bélgica, Grecia, Finlandia, Italia y Polonia no han informado a la Comisión acerca de la transposición de la Directiva a su ordenamiento jurídico nacional.

[La Comisión solicita a Grecia que acabe con los impuestos discriminatorios sobre la leche y la carne](#)

La Comisión Europea ha solicitado oficialmente a Grecia que modifique su legislación fiscal discriminatoria sobre la leche, los productos lácteos y la carne procedentes de otros Estados miembros.

Actualmente Grecia aplica una tasa a las compras de leche y productos lácteos. No obstante, la tasa no se aplica del mismo modo a los productos nacionales que a los productos procedentes de otros Estados miembros. Algunos productos internos están exentos de impuestos y a otros se les grava a un tipo más bajo.

También se impone una tasa sobre las compras de carne, tanto doméstica como importada. No obstante, esta tasa se utiliza para financiar el ELO-GAK, un organismo público que concede subvenciones a los agricultores griegos, por lo que solo beneficia a los productos nacionales.

Estas disposiciones infringen las normas de la UE que prohíben las medidas que tienen un efecto equivalente a los derechos de aduanas y dan lugar a tributos internos discriminatorios. La petición adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá remitir el

asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

[La Comisión pide a Portugal que acabe con los tributos discriminatorios que aplica a las sociedades no residentes](#)

La Comisión Europea ha pedido a Portugal que modifique sus normas fiscales para sociedades no residentes que sean propiedad de residentes en dicho país.

Las empresas que no tengan su domicilio social o su centro efectivo de dirección en Portugal están sujetas al impuesto de sociedades por sus ingresos obtenidos en dicho país. Al igual que otros contribuyentes, estas empresas pueden disfrutar de una serie de ventajas fiscales. Sin embargo, estas ventajas no se conceden si más del 25 % del capital de la sociedad no residente es propiedad de residentes en Portugal.

La Comisión Europea considera que un régimen fiscal diferente para las sociedades no residentes sobre la base de la residencia de sus accionistas es un obstáculo a la libre circulación de capitales. La petición adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

[La Comisión pide a España que acabe con los tributos discriminatorios que aplica a las sociedades no residentes](#)

La Comisión Europea ha pedido a España que modifique la normativa fiscal discriminatoria que aplica a los dividendos extranjeros. Se trata de dividendos distribuidos por una sociedad no residente a una empresa española. El tratamiento fiscal a los dividendos extranjeros es más gravoso que el de los dividendos nacionales (es decir, los distribuidos por empresas residentes en España). Por ejemplo, una empresa española que invierta en una sociedad no residente debe cumplir más condiciones (por ejemplo, relacionadas con el volumen de ingresos y el nivel de participación de los accionistas) que en el caso de una inversión nacional si desea beneficiarse de la reducción de impuestos. En otros casos, el beneficio

fiscal previsto para los dividendos nacionales no se prevé para los dividendos extranjeros.

La Comisión considera que este régimen es incompatible con el derecho de establecimiento, libre prestación de servicios, suministro transfronterizo de mercancías y libre circulación de capitales que figura en los Tratados de la UE.

La petición adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

La Comisión pide al Reino Unido que garantice que los consumidores pueden percibir devoluciones del IVA de fabricantes

La Comisión Europea ha pedido oficialmente al Reino Unido que modifique su legislación para garantizar que se pueda devolver a los clientes finales el IVA soportado en forma de devoluciones de los fabricantes en relación con mercancías cuyo precio hayan reducido y que hayan comprado a través de una tercera parte (por ejemplo, champú adquirido en un supermercado).

Según las normas sobre el IVA de la UE, se autoriza también a los consumidores a percibir el IVA cuando obtengan una devolución en relación con mercancías defectuosas o que no cumplan las expectativas de los clientes, o cuando el cliente devuelva las mercancías. Sin embargo, la normativa británica actual no permite a los fabricantes devolver el IVA pagado en el momento de la compra.

El 24 de mayo de 2012, el Reino Unido anunció su intención de modificar su normativa para ajustarla a la legislación de la UE, pero aún no lo ha hecho. La petición de la Comisión adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá llevar al Reino Unido ante el Tribunal de Justicia de la UE.

## 8.2 Procedimientos de infracción

La Comisión lleva a España ante el Tribunal de

Justicia por imposición discriminatoria sobre bienes raíces

La Comisión Europea ha decidido llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE por unas normas fiscales sobre bienes raíces discriminatorias que impiden a los no residentes disfrutar de las mismas ventajas fiscales que los residentes.

Con arreglo a la legislación española, la plusvalía de la venta de una residencia permanente está exenta de impuestos si el dinero se utiliza para comprar otra residencia permanente. Sin embargo, esta disposición se aplica únicamente a los residentes españoles, por lo que se discrimina a los no residentes, que pueden acabar pagando unos impuestos mucho mayores.

En la práctica, si una persona que vive en España se traslada a otro Estado miembro y vende su residencia permanente en España para comprar una casa nueva en el otro Estado miembro al que se ha mudado, las plusvalías obtenidas por esa venta están gravadas. Por el contrario, habrían estado exentas de impuestos si se hubiera quedado en España y hubiera comprado una nueva casa allí.

La Comisión considera que se trata de un obstáculo a la libre circulación de personas y de trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia, por lo que vulnera los Tratados de la UE.

La remisión al Tribunal de Justicia de la UE es la última etapa del procedimiento de infracción.

## 8.3 Tribunal de Justicia de la UE

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-388/11, Le Crédit Lyonnais/Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État. Una sociedad con domicilio social en un Estado miembro no puede tomar en consideración, para calcular su prorrata de deducción del IVA, el volumen de negocios de sus sucursales establecidas en el extranjero.

A raíz de una verificación de su contabilidad, el banco Le Crédit Lyonnais (LCL), cuyo domicilio

social está ubicado en Francia y que posee sucursales en el extranjero, fue objeto de dos notificaciones de liquidaciones complementarias. La Administración tributaria francesa le requirió el pago de cuotas, en particular, del IVA por el período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 31 de diciembre de 1989, imputándole haber tomado en consideración el importe de los intereses de préstamos concedidos a sus sucursales establecidas fuera del territorio francés para calcular la prorrata de deducción del IVA aplicable al banco.

LCL interpuso un recurso de casación ante el Consejo de Estado (Francia) que decidió preguntar al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de la Sexta Directiva sobre el IVA. Se trata de dilucidar si una sociedad cuya sede está establecida en un Estado miembro y que dispone de sucursales ubicadas en el extranjero debe, en el momento de satisfacer sus obligaciones fiscales respecto del Estado miembro de la sede –en la medida en que realiza tanto operaciones con derecho a deducción como operaciones sin derecho a deducción–, tomar en consideración o no, para calcular su prorrata de deducción del IVA, su volumen de negocios total, es decir, incluir tanto el de la sede como el de sus distintas sucursales.

Mediante la sentencia que ha dictado, el Tribunal de Justicia responde que la Directiva debe interpretarse en el sentido de que una sociedad cuya sede está ubicada en un Estado miembro no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en los Estados terceros.

<http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2013-09/cp130102es.pdf>

Sentencias en los asuntos C 189/11 Comisión/España; C 193/11 Comisión/Polonia; C 236/11 Comisión/Italia; C 269/11 Comisión/República Checa; C 293/11 Comisión/Grecia; C 296/11 Comisión/Francia; C 309/11 Comisión/Finlandia y C 450/11 Comisión/Portugal. Las normas del régimen especial del IVA aplicables a las agencias

de viajes no se limitan a los supuestos de venta de viajes a los viajeros y abarcan las ventas a cualquier cliente. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia desestima íntegramente los recursos interpuestos por la Comisión contra Polonia, Italia, la República Checa, Grecia, Francia, Finlandia y Portugal, y estima parcialmente el recurso interpuesto contra España.

La Comisión Europea interpuso una serie de recursos por incumplimiento contra ocho Estados miembros por inobservancia de sus obligaciones derivadas de lo dispuesto en la Directiva que regula el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva 2006/112/CE). Los recursos se refieren al régimen especial de las agencias de viajes.

Con respecto a Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Polonia, Portugal y República Checa, la Comisión consideraba que el régimen especial de las agencias de viajes es aplicable únicamente en los casos de venta de viajes a viajeros. Reprobaba a estos Estados miembros el haber autorizado la aplicación de este régimen en los casos de venta de viajes a todo tipo de clientes.

Mediante las sentencias dictadas, al considerar que las normas del régimen especial no se limitan a los supuestos de venta de viajes a los viajeros, el Tribunal de Justicia desestima en su integridad los recursos de la Comisión interpuestos contra los citados países.

En lo que se refiere a España, el Tribunal de Justicia, estima parcialmente el recurso interpuesto por la Comisión y le da la razón en lo siguiente: la normativa española es contraria al Derecho de la Unión, ya que excluye del régimen especial las ventas de viajes organizados por las agencias mayoristas, pero efectuadas por las agencias minoristas; la normativa española es contraria al Derecho de la Unión, ya que permite a la agencia de viajes, previa consulta con el cliente, hacer constar en la factura, bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio» un porcentaje definido del precio con IVA incluido, que se considera soportado por el cliente y que éste tiene derecho a deducir. El Tribunal de Justicia se-

ñala que esa deducción no está prevista en modo alguno en el régimen especial de las agencias de viajes. Finalmente, el Tribunal de Justicia confirma que, en el ámbito de las agencias de viajes, la base imponible debe determinarse refiriéndola a cada prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes, y no de manera global.

<http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2013-09/cp130120es.pdf>

## IX. PUBLICACIONES

- Estudio sobre el déficit recaudatorio de los Estados miembros en materia de IVA

Según un nuevo estudio realizado para la Comisión sobre el déficit recaudatorio de los Estados miembros en materia de IVA, en 2011 se perdieron 193.000 millones de EUR debido al incumplimiento de la normativa o a la no recaudación del impuesto. En el estudio se facilitan datos detallados sobre la diferencia existente entre el importe del IVA adeudado y el importe del IVA recaudado en veintiséis Estados miembros entre 2000 y 2011; también se exponen los principales factores que contribuyeron al déficit recaudatorio del IVA, junto con un panorama de los efectos de la crisis económica en los ingresos en concepto de IVA.

El estudio muestra que España está cerca de la media de la UE en porcentaje de éxito en la recaudación de IVA. La media de la UE fue del 18%, y la de España es un 21% del ingreso total.

El país con una mayor diferencia entre lo esperado y lo recaudado fue Rumanía, que de 21,7 millones pronosticados, solo pudo ingresar 11,4. El mejor fue Malta, donde la divergencia fue del 4%.

Entre las grandes economías, Alemania registró una diferencia del 12% de los ingresos totales, Francia en el 19%, el Reino Unido en el 13% e Italia en el 27%.

El déficit recaudatorio del IVA es la diferencia entre los ingresos previstos y los ingresos realmente recaudados por las autoridades en concepto de IVA. Si bien es cierto que el incumplimiento de la normativa del IVA contribuye en gran medida a esa pérdida de ingresos, el déficit recaudatorio del IVA no se debe únicamente al fraude. El IVA no abonado es resultado también, entre otras cosas, de las quiebras e insolvencias, los errores estadísticos, los retrasos en el pago y la evasión legal.

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf)

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-844\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-844_es.htm)

- Tendencias de la fiscalidad en la UE, edición 2013

Este informe contiene un análisis estadístico y económico detallado de los sistemas de fiscalidad de los Estados miembros de la UE, más Islandia y Noruega, que son Estados miembros del Espacio Económico Europeo. Los datos son presentados dentro de un marco estadístico unificado que hace que sea posible evaluar los heterogéneos sistemas de fiscalidad nacionales sobre una base comparativa. Los capítulos dedicados a los 29 países que cubre el informe dan una visión de conjunto de los sistemas fiscales nacionales, las tendencias de ingresos y los recientes cambios en la política.

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm)

- Taxation papers, nº 35: "El coste marginal de los fondos públicos en la UE: impuestos sobre el trabajo versus impuestos medioambientales"

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/eco-](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/eco-)

[nomic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_35\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_35_en.pdf)

- Taxation papers, nº 36: "Estudio sobre el impacto de la devaluación fiscal"

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_36\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_36_en.pdf)

## X. CONFERENCIAS

- Foro de la Fiscalidad 2013, Bruselas 18 de noviembre

El Foro, acogido por el Comisario responsable de Fiscalidad y Aduanas, Algirdas Šemeta, es la conferencia anual que reúne a responsables de las políticas, expertos, grupos interesados y público en general para discutir sobre asuntos de fiscalidad. El tema elegido para esta edición es "Un sistema de IVA eficiente".

Para más información:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/tax\\_conferences/tax\\_forum/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_conferences/tax_forum/index_en.htm)

# E

## studios y Colaboraciones



### EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: PROPUESTAS DE SIMPLIFICACIÓN

JOSÉ JAVIER GARCÍA ROSS (\*)

#### I.- INTRODUCCIÓN

Las dificultades en el acceso a las fuentes de financiación, obligan a las empresas a optimizar su tesorería, en un intento de convertir en líquidas sus posiciones en el menor plazo posible: entre otras medidas, intentando acortar sus plazos de cobro, y retrasando los de pago. En tiempos de crisis económica, como la que nos está tocando vivir en la actualidad, las empresas agudizan el ingenio y se nutren de la fuerza suficiente para idear o asimilar propuestas, que en otro escenario ni siquiera pensaría en plantearse. Una de estas propuestas es el establecimiento de un criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que abordamos en este artículo, que va en esta línea de optimización y se dirige a solventar el problema financiero derivado de tener que ingresar en la Hacienda Pública un importe en concepto de IVA antes de haberlo cobrado. Así, la solución al citado problema financiero, a juicio de los que la solicitan, pasaría por la implantación de un sistema que retrasase el ingreso del IVA, al menos, hasta el momento de haberlo cobrado, que como se dice en la prensa económica, es "una medida que tiene todo el sentido desde el punto de vista empresarial"<sup>1</sup>, máxime en un contexto de crisis agravado por el aumento de la morosidad.

Siendo conscientes de ello, la sola posibilidad de retrasar el ingreso de los impuestos que gravan las

entrega de bienes y prestaciones de servicios en el ámbito de las transacciones comerciales al momento del cobro, se postula como una idea cuando menos atractiva, y por ello, forma parte desde hace ya unos años de las reclamaciones de las organizaciones empresariales y de trabajadores autónomos.

Haciéndose eco de estas reclamaciones, el legislador se ha decidido por la introducción de una modificación en la normativa del IVA que actúe principalmente sobre el devengo del Impuesto. Ahora bien, como es por todos conocido, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, por lo que cualquier decisión debe enmarcarse en los estrictos términos fijados en su normativa, que principalmente, adopta la forma de directivas, como tendremos ocasión de citar.

Este trabajo, mostrará al lector cuáles son los fundamentos en los que se ha basado el legislador para incorporar este criterio de caja en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y su encaje en la normativa europea. También intentará explicar su funcionamiento y aplicación práctica, aun tratándose de una medida totalmente novedosa que no entrará en vigor sino hasta el próximo ejercicio 2014. Y por último, y como se indica en el título, realizará, a mi juicio, propuestas igualmente válidas, destinadas a conseguir el mismo objetivo, pero menos complejas.

(\*) Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Deusto.

<sup>1</sup> Periódico Cinco Días de 5 de julio de 2013, pag.26.

## II.- EL PRINCIPIO GENERAL DE DEVENGO

### II.1.- El principio general de devengo en la normativa fiscal y contable.

Aunque de inicio pueda resultar un tanto tedioso comenzar por recordar categorías teóricas o conceptos generales de derecho financiero, no es menos cierto que en este caso resulta de todo punto obligatorio acudir a ellos para comprender mejor el cómo y por qué el legislador ha optado por incorporar al ordenamiento interno un criterio, como es el de "caja", que, como veremos, en el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye una auténtica excepción a la regla tradicional de devengo. No olvidemos que el devengo, es un elemento configurador del tributo, y además, elemento esencial del mismo, que está sujeto al principio de reserva de Ley o Norma Foral.

Previamente a su estudio, debemos ocuparnos de otro elemento configurador del tributo no menos importante, el hecho imponible, que no es otra cosa que el hecho prefijado por la Ley o Norma Foral, cuya realización dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal. Así por ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega con carácter oneroso de una mercancía a un cliente por parte de un empresario o profesional constituye el hecho imponible del Impuesto, no porque se haya producido la entrega, sino porque la realización del citado hecho está contemplado en la norma como generador de la obligación tributaria. Los hechos imponibles, a la postre, son simplemente hechos<sup>2</sup>, que tienen consecuencias jurídicas en virtud de la Ley, y que para que cumplan su función de génesis de la obligación tributaria, deben ser subsu-  
mibles en la definición que del mismo se recoja en la propia norma.

<sup>2</sup> Como ya señaló el Profesor SAINZ DE BUJANDA, F. en su libro, *Lecciones de Derecho Financiero*, ed.8º, Universidad Complutense-Servicio de Publicaciones, Madrid 1990, pag.193: "Para el nacimiento de la obligación tributaria, el hecho imponible tiene siempre el carácter de puro hecho, dado que la voluntad de los sujetos que realizan el hecho en cuestión será operante para provocar ciertos efectos jurídicos (los queridos por tales sujetos) pero no para dar origen al vínculo tributario, en cuya aparición no interviene más voluntad que la de la ley."

La realización del hecho imponible, como hemos dicho, da lugar al nacimiento de la obligación, pero no necesariamente el momento de la realización material del hecho imponible, supone el nacimiento de la obligación tributaria: el nacimiento de la obligación tributaria se tiene por producido al momento del devengo. De acuerdo con el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y sus homónimos en las Normas Forales Generales Tributarias (NFGT): "El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria." Fíjese bien que dice "se entiende realizado", no que se tenga por realizado. En todo caso, habrá que estar a lo que disponga la Ley o la Norma Foral propia del tributo. Es decir, por virtud de la Ley se puede fijar el momento del devengo antes, simultáneamente o después de la realización del hecho imponible, pero en cualquier caso, el nacimiento de la obligación tributaria, se producirá única y exclusivamente, al momento del devengo señalado como tal en la Ley o Norma Foral. Así por ejemplo, en aquellos impuestos que gravan la obtención de renta, esta constituye el hecho imponible y su obtención tiene lugar en diferentes momentos a lo largo del tiempo –estos serían los momentos en los que se realiza el hecho imponible–, sin embargo, la ley y las normas forales, declaran que el devengo se produce el último día del periodo impositivo.

En resumen, y en palabras de FALCÓN Y TELLA<sup>3</sup>, "el hecho imponible consiste en el conjunto de circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación" y nos permite saber si existe o no la obligación tributaria principal; el devengo por su parte "es el que señala el momento en el que la obligación debe reputarse nacida" que puede coincidir o no, con la realización material del hecho imponible.

Como añade el párrafo segundo del artículo 21.1 de la LGT: "La fecha del devengo determina las

<sup>3</sup> FALCON Y TELLA, R.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, ed.2º, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho-Universidad Complutense, Madrid 2013, pag.175-176.

circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.” Ello viene a significar, que es al momento del devengo cuando deben darse las “circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación” siendo un elemento a tener en cuenta para determinar la norma aplicable- lo que no quiere decir, que la norma aplicable sea necesariamente la que esté vigente al momento del devengo.<sup>4</sup>

Aunque luego se tratará profusamente al abordar el devengo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, permítanme apuntar aquí de manera somera que no debemos confundir devengo con exigibilidad: mientras en aquél se fija el momento en el que se tiene por nacida la obligación tributaria principal -el pago-, su exigibilidad por parte de la Hacienda Pública, puede establecerse por la Ley o Norma Foral en un momento distinto (artículo 21.2 de la LGT).

En cualquier caso, la realización del hecho imponible puede llevar asociado el pago de alguna cantidad a modo de contraprestación entre los sujetos intervinientes en el negocio jurídico constitutivo del mismo –un cliente paga a su proveedor las mercancías entregadas- pero ello, generalmente, no desvirtuará ni añadirá circunstancia modificativa alguna al propio hecho ni al momento de su realización- el devengo se produjo cuando se pusieron los bienes a disposición del adquirente (hecho imponible), con independencia de cuando se haya abonado su importe-. El hecho imponible debe tener entre sus características principales, la de ser un indicador de la capacidad económica del obligado tributario, y esta capacidad económica se pone de manifiesto al momento de su realización -a la entrega de los bienes- con independencia ahora, de cuando tenga lugar la corriente monetaria.

<sup>4</sup> De acuerdo con el artículo 10.2 de la LGT, en los tributos periódicos, se recoge que la norma de aplicación será la que estuviere vigente con anterioridad al inicio del periodo impositivo: “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie en ese momento.”

Dicho lo anterior, y tomando en consideración el hecho de que en el Impuesto que nos ocupa se diga que son sujetos pasivos las personas físicas y jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales, y sabiendo que estos empresarios y profesionales están obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio (de acuerdo con su artículo 25), podremos constatar que el principio de devengo también está presente en la normativa contable. En este caso, aquí lo que le interesa a la ciencia contable es la corriente de bienes y servicios, y en menor medida, la corriente monetaria. El principio de devengo aparece así recogido expresamente en el apartado 3º relativo a los Principios Contables, del Marco Conceptual de la Contabilidad tanto del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, como del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de la Pequeñas y Medianas Empresas: “Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”

En el mismo sentido, y como consecuencia de que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calcula a partir del resultado contable, el principio de devengo también opera aquí como regla general (así por ejemplo en el artículo 20.1 de la Norma Foral 3/96, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia, se dice: “Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.”). Aunque también aquí, quepa la posibilidad, de que previa autorización de la Administración tributaria, puedan admitirse otros criterios de imputación temporal, lo que no pone sino de manifiesto su carácter excepcional.

Así las cosas, la sola posibilidad de que a efectos contables y en el ámbito del Impuesto sobre So-

ciedades se aplique un principio general de devengo, y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por otro lado, pueda estarse a un criterio diferente, va a generar cuando menos distorsiones que se traducirán necesariamente en un incremento de los costes de gestión para la empresas (compliance cost), que desaconsejarán de inicio su aplicación. No obstante, de esta y otras críticas nos ocuparemos más adelante, después de abordar el estudio del principio de devengo y sus excepciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## **II.2.- El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido: devengo y exigibilidad.**

Como se ha dicho, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto indirecto armonizado en el ámbito de la Unión Europea. Por esta razón y por el principio de primacía del Derecho Comunitario, los Estados miembros, no sólo tienen la obligación de adecuar y adaptar su legislación interna a la normativa emanada de las instituciones comunitarias (directivas y reglamentos, entre otros) sino también, a la interpretación que de la misma efectúe el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

A estos efectos, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante "la Directiva" o "Directiva IVA")- que viene a sustituir a la 77/388/CEE, del Consejo de 17 de mayo de 1977- en sus artículos 62 y 63, recoge la regla general de devengo aunque con ciertas imprecisiones terminológicas, como veremos, al menos en su traducción a la lengua castellana:

### **"Artículo 62**

Se considerarán:

- 1) "devengo del impuesto", el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto.
- 2) "exigibilidad del impuesto" el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los

términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

### **Artículo 63**

*El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación del servicio."*

A poco que leamos con detenimiento ambos artículos, nos daremos cuenta que cuando la Directiva define el "devengo del impuesto", no es tal, sino el hecho imponible. Recordemos que en el apartado anterior decíamos que el hecho imponible era un hecho –o el "conjunto de circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación", en palabras de FALCON Y TELLA–.

Siguiendo a este mismo autor<sup>5</sup> también debemos concluir, que cuando la Directiva habla de exigibilidad, no hace sino referencia al devengo o nacimiento de la obligación tributaria. Así las cosas, mutatis mutandi, donde la Directiva diga "exigibilidad" podremos entender que estamos en presencia de devengo del Impuesto.

La exigibilidad por su parte, atiende a otro concepto distinto y separado del devengo, como apuntaba el artículo 21.2 de la LGT. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto de devengo instantáneo y de declaración periódica. Esto supone que generalmente, se devengará al momento de la realización del hecho imponible, aunque no será exigible, hasta que se inicie el plazo voluntario de declaración e ingreso, en

<sup>5</sup> Derecho Financiero y Tributario (Parte General), op.cit. pag.181.: "De la correspondiente definición y de las demás versiones lingüísticas se deduce que el pretendido devengo es en realidad el hecho imponible ("chargeable event") y la expresión exigibilidad hace referencia al devengo o nacimiento de la obligación tributaria y del correlativo derecho de la Hacienda. Así, cuando el artículo 63 de Directiva dice "The chargeable event shall occur and VAT shall become chargeable..." debería haberse traducido "se realiza el hecho imponible y nace la obligación tributaria", y no "el devengo se produce y el impuesto se hace exigible" que es lo que dice la versión oficial en castellano."

este caso, mediante autoliquidación. (Aunque siendo exigible, todavía no estaría en condiciones de ejecutabilidad, de exigencia forzosa si se quiere, hasta que venza el plazo voluntario de pago).

En resumidas cuentas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido podemos encontrarnos con tres hitos temporales en la obligación tributaria principal, y por este orden: 1º) El momento de la realización del hecho imponible, en el que se constata la existencia de la obligación tributaria principal (entrega de bienes o prestación del servicio); 2º) El momento señalado por la Ley o Norma Foral en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, que en los impuestos de devengo instantáneo coincide con el momento de la realización el hecho imponible; y 3º) El momento en el que debe pagarse al Tesoro Público el impuesto devengado de manera voluntaria, y que se corresponde con el periodo voluntario de pago regulado reglamentariamente, y en el que la obligación tributaria principal se convierte en exigible.

La trasposición de la Directiva al ordenamiento interno –sin entrar a valorar lo dispuesto en las Normas Forales por su necesaria equivalencia al tratarse de un impuesto concertado de normativa común– se realiza a través de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto, 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA).

El artículo 75 de la LIVA, por lo que a las operaciones interiores<sup>6</sup> se refiere, viene a establecer que el devengo se produce, en las entregas de bienes, al momento de la puesta a disposición del adquiriente, y en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen. En otras palabras, el momento de la realización del hecho imponible coincide con su devengo. Ahora bien, y de acuerdo con el artículo 167 de la LIVA, y 71 del RIVA, será exigible durante los pri-

meros veinte días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente periodo de liquidez mensual o trimestral, en el que se hubieran devengado.<sup>7</sup> (Las operaciones se van devengando en diferentes momentos durante el mes o trimestre, pero se declaran de manera periódica y acumulada).

Es decir, con independencia del momento en el que se haya efectuado el cobro de la contraprestación, el sujeto pasivo -empresario o profesional- deberá proceder al ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Tesoro Público, al mes y veinte días, o a los tres meses y veinte días, como máximo, de haber realizado la correspondiente entrega o prestación del servicio. Los veinte días definen el momento de su exigibilidad. Puede ocurrir, por tanto, que para entonces el obligado al pago ya haya percibido el importe del impuesto de su cliente antes de su ingreso, pero también puede ocurrir lo contrario -que es lo que se pretende “corregir” con el nuevo régimen especial del criterio de caja- o lo que sería peor, que el importe a ingresar no se perciba nunca del destinatario de la entrega o prestación.

Esta última dicotomía, entre cantidad repercutida y no cobrada e ingresada en Hacienda, ya ha sido contemplada y solventada en alguna medida- mediante el mecanismo de la modificación de la base imponible recogido en los apartados Tres y Cuatro del Artículo 80 de la LIVA. En estos artículos se establece la posibilidad de reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, siempre que con posterioridad al devengo se dicte auto de declaración de concurso (apartado Tres); o bien cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas resulten total o parcialmente incobrables (apartado Cuatro). Para ello es necesario cumplir una serie de estrictos requisitos, tanto materiales como procedimentales y, por supuesto tempora-

<sup>6</sup> Obviamos el estudio del devengo en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias por no tener relevancia en relación con el régimen especial del criterio de caja.

<sup>7</sup> La correspondiente al último periodo del año, mensual o trimestral, se extiende hasta el día 30 de enero del año natural siguiente.

les, que vienen definidos en el propio artículo 80 de la LIVA, y en el artículo 24 del RIVA, y cuyo incumplimiento conlleva la imposibilidad de recuperar el IVA repercutido y no cobrado: reclamación judicial o notarial, expedición de la factura rectificativa en plazo y remisión de la misma al deudor, comunicación a la Administración tributaria de la rectificación efectuada en el plazo habilitado para ello, entre otras. Lo que por otro lado puede resultar comprensible, dado su carácter excepcional, ya que obliga a la Administración tributaria a interpretarlo restrictivamente, pero que a la postre no soluciona otras situaciones como las de mero retraso en el pago.

### **II.3.- Excepciones al principio de devengo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.**

En el propio artículo 75 de la LIVA encontramos las primeras excepciones a la aplicación del principio general del devengo del impuesto, entre ellas, aquella que se refiere al devengo del impuesto el día 31 de diciembre de cada año, cuando se trata de prestaciones de servicios a las que les sea aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y se lleven a cabo de forma continuada por un plazo superior al año sin que den lugar a pagos anticipados durante dicho periodo; las reglas relativas a los autoconsumos; o los supuestos de transferencia de bienes propios para afectarlos a necesidades de la empresa en otro Estado miembro, en las que se establece la fecha del devengo al momento del inicio de la expedición o transporte.

Al hilo del tema de nuestra exposición, cabría hacerse la siguiente pregunta ¿se establecía con anterioridad a la aprobación del criterio de caja en la Ley la posibilidad de que el devengo del impuesto se produjese al momento del cobro de la contraprestación?

Pues bien el artículo 75, en su apartado Dos, ya recogía (y recoge actualmente) la obligatoriedad de que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengue en el momento del cobro total o parcial del precio. En este supuesto, debe quedar

meridianamente claro, que aquí no se produce un "devengo anticipado" de la obligación tributaria, sino que nos encontramos ante un mismo hecho imponible -entrega de bienes o prestación de servicios- pero con dos o más obligaciones autónomas: una (o varias) al momento del pago (o pagos) anticipado, y otra final, al momento de la entrega del bien o de la realización de la prestación del servicio (claro que en este último caso, la base imponible lo será por el importe que reste por abonar del total de la contraprestación).

Estas y otras excepciones, dieron lugar a numerosos artículos en periódicos económicos y revistas especializadas, a raíz de las más recientes subidas de tipos impositivos ocurridas en el IVA, con efectos de 1 de julio de 2010, y 1 de septiembre de 2012 (Ley 26/2009, de 23 de diciembre y Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio), en los que se aconsejaba entonces a los particulares, y aquellos sujetos pasivos del impuesto que no podían deducir la totalidad del IVA soportado en sus adquisiciones, que adelantaran, por ejemplo, el momento de las adquisiciones o el pago de las entregas y prestaciones de servicios contratadas y no entregadas o prestadas, respectivamente. Es decir, quedaba al albur del destinatario la opción de fijar el devengo en un momento anterior o posterior a la subida de tipos con el objetivo de beneficiarse de la aplicación de un porcentaje inferior (lo que por otro lado también originó beneficios temporales para las arcas públicas en forma de aumento de la recaudación como consecuencia del adelanto de las decisiones de consumo), y todo ello, en virtud de lo que establecía el párrafo segundo del artículo 21.1 de la LGT, por el cual será a la fecha del devengo cuando se determinan las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria. Esta "economía de opción", que parece le otorga al administrado la facultad de fijar el devengo en uno u otro momento, ha constituido una de las razones, que como veremos, retrataba la implantación de un criterio de caja en el IVA.

Si bien esta regla fija el devengo claramente al momento del cobro, ha venido existiendo tradicionalmente otra que lo sitúa al momento de la

exigibilidad del precio: en los contratos de arrendamiento, en los suministros, y en las operaciones de trato sucesivo en general, el devengo del impuesto tiene lugar en el momento en el que sea exigible la parte del precio que comprenda cada percepción (artículo 75.Uno.7º). El caso que más consultas de particulares ha generado como consecuencia de las modificaciones del IVA citadas en el párrafo anterior, fue el de qué tipo debía aplicarse a los suministros de gas o electricidad, entre otros, realizados con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma pero facturados después de la misma. La respuesta, a la vista de lo que hemos comentado es clara: si la fecha de la exigibilidad se ha fijado en el contrato -o viene siendo habitual- que el cobro se realice a una fecha determinada, el devengo, y por ende, la norma aplicable, será la vigente a esa fecha.

Por último nos quedaría el criterio de caja, en el que el IVA se devenga al momento del cobro total o parcial del precio, y que aparece incardinado en la norma como un régimen especial -"el régimen especial del criterio de caja"-, y no como una excepción al principio de devengo a recoger en el artículo 75 de la LIVA, y ello a pesar de que esta fue la intención inicial del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso.<sup>8</sup>

No obstante, si recordamos lo dicho en la introducción nos daremos cuenta de que la cuestión debatida no lo es tanto cuándo se produce el

<sup>8</sup> OCG. Congreso de los Diputados, serie B, núm.206-1, de 30/10/2009: "Proposición de Ley. Artículo único. Devengo del impuesto a PYMES y Autónomos en el momento del cobro del precio. Se modifica el apartado 2 del artículo 75 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido con la siguiente redacción: "No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, y en las operaciones sujetas a gravamen cuyos sujetos pasivos se encuentren en la categoría de empresas de reducida dimensión en los términos del artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o bien en la categoría de trabajadores autónomos en los términos del artículo 1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

nacimiento de la obligación tributaria, como cuándo resulta exigible. Si pudiéramos modificar los aspectos temporales de la exigibilidad, conseguiríamos cumplir el objetivo de la reforma: que los pequeños empresarios no deban ingresar el IVA en el Tesoro Público con anterioridad a su cobro, con independencia de cuál sea el momento en el que se produce el devengo de la entrega de bienes o de la prestación del servicio. Valoremos por un momento el hecho de que no puede resultar tan difícil alcanzar una solución que conlleve los mismos efectos que la concesión de un aplazamiento del pago de la deuda tributaria sin garantías ni intereses de demora.

### III.- EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

#### III.1.- Origen y fundamento jurídico.

La disfunción temporal entre el momento del cobro del Impuesto sobre el Valor Añadido y el de su obligación de ingreso en el erario público, era ya una cuestión que estaba sobre la mesa de los redactores de la Sexta Directiva en 1977: la posibilidad de establecer el devengo del impuesto al momento del cobro ya se recogió en la Directiva 777/388/CEE, concretamente en el apartado 2 de su artículo 10. Y en similares términos se ha mantenido en la vigente Directiva de 2006:

#### "Artículo 66

No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

- a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura.
- b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio.
- c) en los casos de falta de expedición o de expedición tardía de la factura, en un plazo determinado que no podrá ser posterior a la

expiración del plazo para la expedición de facturas impuesto por los Estados miembros de conformidad con el párrafo segundo del artículo 222 o, cuando el Estado miembro no haya impuesto este plazo, dentro de un plazo determinado a partir de la fecha del devengo del impuesto. (...)".

A la vista de lo anterior, la Directiva faculta a cada Estado miembro a introducir excepciones al principio de devengo (recordemos sustituir el término "exigibilidad" de la Directiva por el de "devengo", por la causa apuntada más arriba), y entre ellas, la posibilidad de establecerlo al momento del cobro del precio.

Ahora bien, está facultad del apartado b) del artículo 66, como tal excepción, está condicionada a que venga referida a ciertas operaciones, o a ciertas categorías de sujetos pasivos. En otras palabras, no puede ser generalizada. Tampoco se regulan limitaciones en cuanto al volumen y definición de las operaciones, ni en cuanto a las categorías de sujetos pasivos a los que puede ser susceptible de aplicación, con lo que, respetando, el carácter restringido de la medida, cualquier regulación incorporada a la normativa interna del Impuesto sobre el Valor Añadido del Estado miembro, sería compatible con la Directiva. Sin embargo la experiencia comunitaria se ha decantado por regular sistemas de caja, fundamentalmente, para pequeños y medianos empresarios, por las razones que diremos a continuación.

### **III.2.- Sistemas del criterio de caja**

Hasta ahora solamente nos hemos preocupado por corregir la cuestión por el lado de los ingresos, intentando con la medida evitar que el sujeto pasivo ingrese el IVA a cobrar a sus clientes antes de haberlo percibido efectivamente. Pero no olvidemos, que por la propia operativa del Impuesto, el IVA a cobrar por quién realice la entrega o la prestación de servicios conlleva la posibilidad de que el destinatario empresario o profesional, pueda a su vez deducirlo. Además, para poder realizar la operación sujeta al Impuesto el sujeto pasivo habrá efectuado una serie de adquisicio-

nes de bienes y servicios por las que habrá soportado el Impuesto, que como tal, también pudiera ser objeto de deducción. Ante tales razonamientos, y de manera inmediata, nos surgen las dos siguientes cuestiones de idéntica raíz pero con diferentes sujetos: ¿un empresario o profesional no incluido en el criterio de caja, tiene derecho a deducir el IVA antes de haber pagado el importe de la contraprestación al sujeto pasivo por una operación cuyo Impuesto se devenga al momento del cobro? y, ¿puede el propio sujeto pasivo incluido en el criterio de caja deducir el IVA soportado en sus adquisiciones sin haber abonado el importe de la contraprestación?. Para dar contestación a estas y otras preguntas, vamos a estudiar las diferentes modalidades del sistema del criterio de caja que admite la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, y para ello seguiremos la Nota Técnica 04/2012/GE/AEDAF, que se puede consultar en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales de España (AEDAF) y que data del mes de febrero de 2012.<sup>9</sup>

#### **III.2.1.- Sistema del criterio de caja simple**

De acuerdo con la redacción del artículo 167 de la Directiva de IVA, "el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible" (mutatis mutandi, exigibilidad por devengo). La consecuencia inmediata, de acuerdo con esta regla general, es que el destinatario de la operación no estará en condiciones de deducir el IVA soportado hasta que aquel no se haya devengado. Y de acuerdo con lo dicho, en las operaciones incluidas en el criterio de caja, el IVA no se devengará hasta que se haya abonado el precio. Por lo tanto, la conclusión inmediata es que el destinatario no podrá deducir el IVA hasta que no haya pagado.

Curiosamente, como afirma CRUZ AMOROS<sup>10</sup>, este principio también se recoge en el artículo

---

<sup>9</sup> www.aedaf.es Dicha nota a su vez toma como punto de partida el artículo "La Directiva 2010/45/UE: Facturación y otras novedades del IVA", de PÉREZ VEGA, S. y ÁLVAREZ ARROYO, R., publicado en el número 55 de Actum Fiscal de noviembre de 2011. Ediciones Francis Lefebvre. Madrid.

98.Uno de la LIVA: "El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (...)", pero aun siendo cierta esta aseveración, separa el derecho a la deducción, de su ejercicio y lo condiciona a que el empresario o profesional se encuentra en posesión de la factura recibida -(Artículo 99. Cuatro): "Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción. Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen (...)"<sup>10</sup>. Ello nos lleva a contemplar varios escenarios: que se haya recibido la factura y que no se haya abonado -el derecho a la deducción se traslada al momento del pago-; o que se haya abonado el precio pero que todavía no se haya recibido la factura -el derecho a la deducción no podrá ejercitarse hasta que se reciba la factura-. En el supuesto de que con anterioridad a la realización de la entrega de bienes o la prestación del servicio se hubiera efectuado un pago anticipado y se esté en posesión de la factura que lo documente, podrá ser objeto de deducción en ese mismo momento, siguiendo la regla general recogida en el apartado Dos del artículo 75 de la LIVA.

Visto lo anterior, estamos en disposición de abordar el estudio de los diferentes sistemas del criterio de caja, y para ello me gustaría hacer previamente una precisión terminológica que nos ayudará a entender mejor la exposición. En todos los supuestos tomaremos tres sujetos, y estudiaremos las consecuencias que para ellos tiene la aplicación del criterio: el sujeto pasivo, al que es de aplicación el criterio; el proveedor de este que es quien realiza las entregas y prestaciones

<sup>10</sup> CRUZ AMOROS, M.: "IVA. El derecho a deducción. Requisitos generales" en la obra colectiva Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA. Editorial Civitas, Madrid, 2012.

<sup>11</sup> Sobre los requisitos formales para el ejercicio del derecho a deducir el IVA, véase al mismo autor y artículo, y por todas, la Sentencia del TJCE de 21 de octubre de 2010, asunto C-385/09).

de servicios necesarias para el desarrollo de la actividad del sujeto pasivo; y el cliente o destinatario de las operaciones sujetas a cada uno de los sistemas que se citarán. A todos ellos les otorgamos, a efectos didácticos, la condición de empresarios o profesionales con derecho a la deducción total del IVA soportado, y sujetos al régimen general de IVA.

Atendiendo al dictado del artículo 66 b) y 167 de la Directiva, y una vez se entienda realizada la entrega de bienes o la prestación del servicio, cuando el sujeto pasivo opte por el devengo de sus operaciones al momento del cobro (veremos más adelante como su aplicación está sujeta a opción), su decisión tendrá las siguientes consecuencias prácticas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- para el sujeto pasivo, se difiere el devengo del IVA hasta que el cliente abone el precio. El derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones podrá ejercitarse de la forma establecida en los párrafos anteriores al momento de su devengo (cuando se realizó la entrega o la prestación del servicio, si su proveedor no está sujeto también al criterio de caja) sin esperar al momento del pago.
- para el cliente, se difiere la deducción del IVA soportado hasta el momento del pago.

Este sistema que llamaremos sistema del criterio de caja simple puro, va a ocasionar que el cliente, que no ha tomado parte en la decisión del sujeto pasivo, deba soportar sus consecuencias: el coste financiero derivado de no poder deducirse el IVA hasta el momento del pago, y el incremento del coste administrativo y contable derivado de su gestión. Ante tal tesitura, la lógica nos dirá, que a igualdad de precio, el cliente optará por acudir a aquellos suministradores que no apliquen el criterio de caja.

No obstante, el borrador de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el

Valor Añadido, en lo que respecta a las normas de facturación (de las que hablaremos más adelante), recogía un párrafo en el artículo 167.bis<sup>12</sup> que finalmente no se incorporó en su aprobación, por el cual se autorizaba a los Estados miembros a establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a la deducción del IVA devengado de acuerdo con el artículo 66 b) se difiriese hasta el momento del pago a su proveedor, lo que a sensu contrario pudiera entenderse como que en estos caso el cliente, a falta de esta cautela, estaría en su derecho de deducir antes del pago. No obstante, la declaración de Actas del Consejo, que se incorporó a la Directiva 2010/45/UE –según consta en la Decisión de 21 de junio de 2010 del Consejo- ya recogió expresamente la posibilidad de que los Estados miembros pudieran introducir excepciones al principio que figura en el artículo 167-binomio devengo/deduccibilidad- de la Directiva 2006/112/CE cuando el proveedor de bienes o prestador de servicios esté sujeto a imposición basada en sus ingresos.<sup>13</sup> En resumen, queda en manos de los Estados Miembro por tanto la posibilidad de que el cliente tenga derecho a deducir el IVA con anterioridad o al momento del pago del precio.

Cuando se regule esta posibilidad, y el cliente pueda deducir el IVA soportado al momento de la puesta a disposición de los bienes, en caso de entrega, o al momento en que se preste, ejecute o efectué la prestación, estaremos en presencia de lo que podemos denominar como un sistema del criterio de caja simple mixto.

Ambos sistemas por tanto, son admisibles de acuerdo con la normativa europea.

### III.2.2- Sistema del criterio de caja doble.

<sup>12</sup> "Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que éste le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.". Documento 9873/10 <http://register.consilium.europa.eu/>

<sup>13</sup> Documento 10858/10.<http://register.consilium.europa.eu/>

Por mor de la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, citada más arriba, se introduce un nuevo artículo 167 bis que recoge la posibilidad de incorporar al ordenamiento interno de los Estados miembro un régimen optativo por el cual podrán recoger, que para aquellos sujetos pasivos incluidos en el criterio de caja, se difiera el derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones, hasta el momento en el que abonen el precio de las mismas a sus proveedores, de acuerdo con las condiciones que en el mismo se establecen:

#### "Artículo 167

Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que este le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.

Los Estados miembros que apliquen el régimen optativo a que se refiere el párrafo primero establecerán un umbral para los sujetos pasivos que se acojan a dicho régimen dentro de su territorio tomando como base el volumen de negocios anual del sujeto pasivo calculado de conformidad con el artículo 288. Este umbral no podrá exceder de 500.000 euros o su equivalente en moneda nacional. Los Estados miembros pueden aumentar este umbral hasta 2.000.000 euros o su equivalente en moneda nacional previa consulta al Comité de IVA. No obstante, no se exigirá que consulten al Comité de IVA aquellos Estados miembros que, a 31 de diciembre de 2012, aplicaren un umbral superior a 500.000 euros o el equivalente en moneda nacional.

Los Estados miembros informarán al Comité del IVA de las disposiciones legales nacionales adoptadas en virtud del párrafo primero."

Estaríamos ahora en presencia de lo que denominaríamos un sistema del criterio de caja doble:

- para el sujeto pasivo, se difiere el devengo del IVA hasta que el cliente abone el precio.

Y el derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones solamente podrá ejercitarse al momento del pago al proveedor.

- para el cliente, se difiere la deducción del IVA soportado hasta el momento del pago (no varía con respecto al simple).

Al igual que dijimos en el epígrafe anterior, este sistema podría denominarse como sistema del criterio de caja doble puro, ya que no permite la deducción del IVA por parte del destinatario de las mercancías (cliente) hasta que procede a su pago. En otro caso, tomando todas y cada una de las consideraciones allí apuntadas, si se permitiese la deducción del IVA al cliente al momento de la puesta a disposición de los bienes o de la ejecución de la prestación, estaríamos ante un sistema del criterio de caja doble mixto.

Cualquiera de los dos sistemas sería acorde con la Directiva 2006/112/CE.

Queda por tanto a disposición de los Estados miembros la posibilidad de optar por uno u otro sistema (simple o doble) en su dos modalidades (puro o mixto), aunque no cabe duda que el sistema del criterio de caja doble conlleva un punto de justicia tributaria, este debiera ser en todo caso mixto, para producir las menores injerencias en el funcionamiento general y en la operativa del Impuesto. En todo caso la medida debiera ser para determinadas operaciones o categorías de sujetos pasivos, y nunca generalizada. En la actualidad el criterio de caja se aplica en varios países europeos de manera divergente.<sup>14</sup>

### **III.3.- El régimen especial del criterio de caja.**

En el ordenamiento interno se ha incorporado a la LIVA mediante modificación aprobada por la llamada Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, Ley 14/2013, de 27 de sep-

<sup>14</sup> Veáse PÉREZ VEGAS, S. y ÁLVAREZ ARROYO, R., "La Directiva 2010/45/UE...." op.cit.: Italia, Irlanda, Alemania, Austria, Reino Unido, Eslovenia, Estonia y Suecia. También en Polonia como veremos seguidamente.

tiembre, (en adelante Ley de Emprendedores o LEI) en la forma de nuevo régimen especial, que se suma a los ya existentes: simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, de operaciones con oro de inversión, de agencias de viajes, de recargo de equivalencia, de servicios prestados por vía electrónica, de grupo de entidades, y ahora, de "régimen especial del criterio de caja".

La Ley de apoyo a los Emprendedores y su internacionalización, principia por justificar en su Exposición de Motivos al menos tres cuestiones que hemos venido abordando hasta ahora: la necesidad de su aprobación, dice para paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de la empresas; el fundamento en la normativa comunitaria, que encuadra mal en el artículo 167 bis de la Directiva y no en el apartado b) del artículo 66 –en el 167 bis se justifica no el sistema del criterio de caja, sino el sistema del criterio de caja doble que es el que realmente se incorpora al ordenamiento interno-; y por último, la presunción de que la implementación de este sistema puede dar lugar a situaciones de retraso en el pago de las obligaciones comerciales y adelanta algunas de las medidas para atajarlas.

#### **III.3.1.- Requisitos subjetivos y condiciones: opción, renuncia y exclusión.**

Se introduce un nuevo Capítulo X en el Título IX de la Ley 37/92, en el que bajo la denominación de "Régimen Especial del Criterio de Caja" viene a recoger todo lo que atañe al nuevo sistema, en su modalidad de sistema del criterio de caja doble puro, como veremos. Las obligaciones formales y otros aspectos relativos a la gestión del Impuesto, se han incorporado al Reglamento 1624/1992, con la creación de un nuevo Capítulo VIII en su Título VIII, a través del Real Decreto de modificación del RIVA recientemente aprobado<sup>15</sup>. Se dispone además que estas modifica-

<sup>15</sup> REAL DECRETO 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributa-

ciones, tanto de la Ley como la del Reglamento, en su caso, relativas al régimen especial del criterio de caja, entrarán en vigor el día 1 de enero de 2014.

Haciendo uso de la facultad reconocida en la Directiva a los Estados miembros por el artículo 167 bis -introducido en virtud de la Directiva 2010/45/UE- el artículo 163 decies de la LIVA, viene a establecer que podrán aplicar este régimen aquellos sujetos pasivos que en el año natural anterior no hubieran superado los 2.000.000 euros de volumen de operaciones. En concordancia con lo dispuesto en el artículo 66 de la Directiva, la norma limita su alcance a ciertas categorías de sujetos pasivos, microempresas y trabajadores autónomos, sin hacer distinción entre personas físicas, jurídicas o entidades en régimen de atribución de rentas, aunque sus consecuencias pueden tener un alcance más general. Sin embargo, la LIVA va más allá de lo dispuesto por la Directiva cuando recoge, además, y como causa de exclusión -por ende, como requisito para su aplicación- que el sujeto pasivo haya cobrado en efectivo más de 100.000 euros del mismo destinatario en el año natural (apartado Cinco del artículo 163 decies por remisión al artículo 61 nonies del nuevo Reglamento). Es decir, la potencialidad de acceder al régimen pasa por el cumplimiento de dos circunstancias: tener un volumen de operaciones inferior a 2.000.000 de euros, y no haber cobrado en efectivo de un mismo destinatario más de 100.000 euros. Este requisito adicional no es más que una medida suplementaria de cara a evitar situaciones de fraude, y que es consecuencia de la obligación que tiene el sujeto pasivo de acreditar la fecha del cobro total o parcial del precio, como se dirá.

---

ria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de inspección y gestión tributaria, y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. [http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Proyecto\\_RD\\_Reglamentos\\_Impuestos\\_Varios.pdf](http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Proyecto_RD_Reglamentos_Impuestos_Varios.pdf)

En relación con la determinación del volumen de operaciones, se establecen las cautelas de rigor para cubrir las posibles situaciones existentes a efectos del cálculo: si el sujeto pasivo hubiese iniciado sus actividades en el año anterior, el importe se elevará al año; y cuando no hubiera realizado actividad alguna en el año anterior, se le permite aplicar el régimen en el año natural en curso.

La inclusión en el régimen dependerá como decimos, de que el sujeto pasivo cumpla con los requisitos apuntados, y de que opte por su aplicación (artículo 163 undecies). Siendo optativo por tanto. Dicha opción, como es habitual y de acuerdo con el artículo 61 septies del Reglamento, se ejercitirá al momento de iniciarse la actividad o bien durante el mes de diciembre inmediatamente anterior al inicio del año de su aplicación, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal. Salvo renuncia, la opción se entenderá prorrogada automáticamente para los años siguientes, sin que exista un periodo mínimo de permanencia.

Ahora bien, en caso de renuncia, que deberá formularse en la correspondiente declaración censal en el mes de diciembre del año anterior en el que deba surtir efecto, no se podrá volver a optar por el régimen hasta que hayan transcurrido al menos 3 años desde aquella (artículo 61 octies).

Este periodo de tres años no será de aplicación en los supuestos de exclusión por haber dejado de cumplir los requisitos que posibilitan la aplicación del régimen, principalmente por haber superado los límites señalados en el artículo 163 decies de la LIVA. En estos casos, el sujeto pasivo, cuando cumpla de nuevo los citados requisitos, podrá optar por su inclusión en el régimen, sin mínimo temporal alguno. La exclusión en todo caso tendrá efectos siempre en el año inmediato posterior, por lo que podremos encontrarnos con sujetos pasivos que habiendo rebasado en el año en curso el límite de 2.000.000 de volumen de operaciones o de 100.000 de cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario, sigan estando incluidos en el régimen especial del criterio de caja, al menos para ese año.

Ahora bien, en el supuesto de un sujeto pasivo que en el año anterior hubiera estado tributando de acuerdo con este régimen especial ¿cómo se computará el volumen de operaciones a efectos de comprobar si ha superado o no el límite de los 2.000.000? ¿de acuerdo con las operaciones cobradas (y devengadas por tanto) o en función de las operaciones realizadas? La LIVA es determinante al respecto en el apartado Cuatro del artículo 163 decies: “A efectos de determinar el volumen de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo referido en los apartados anteriores, las mismas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja.” En otras palabras, la norma ya nos adelanta el “doble registro” de las operaciones por fecha de realización, y por fecha de cobro, ya que en otro caso resultaría prácticamente imposible determinar el cumplimiento o incumplimiento de los umbrales.

### **III.3.2.- Requisitos objetivos: operaciones excluidas.**

Como se ha venido comentando, el régimen especial del criterio de caja sólo será de aplicación para las operaciones interiores: entregas de bienes y prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (artículo 163 duodecies de la LIVA).

Algunos autores como CARBAJO VASCO<sup>16</sup>, ya apuntaron, antes incluso de la publicación del Proyecto de la LEI, que la aplicación del criterio de caja debía efectuarse para el conjunto de todas las operaciones que realizase el sujeto pa-

sivo, y así se ha recogido finalmente en el párrafo segundo del apartado Uno del artículo 163 duodecies de la LIVA. Se entendía entonces y se entiende ahora, que no es de recibo que el sujeto pasivo pueda optar individualmente operación por operación, y a su antojo por el criterio de caja o por el criterio general de devengo recogido en el artículo 75, porque ello no solo propiciaría la aparición de actuaciones fraudulentas, sino porque además, complicaría en demasía la gestión del Impuesto (ya de por sí complicada, como tendremos ocasión de ver).

No obstante, se excluyen del régimen especial del criterio de caja las siguientes operaciones:

- Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- Las exportaciones y operaciones asimiladas a las exportaciones, las relativas a zonas francas, depósitos franceses y otros depósitos, y a los regímenes aduaneros y fiscales y las entregas intracomunitarias.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y aquellas operaciones en las que sea de aplicación la inversión del sujeto pasivo.
- Las importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones.
- El autoconsumo de bienes y servicios.

### **III.3.3.- Contenido del régimen especial.**

El ordenamiento jurídico interno ha optado por la aplicación de un sistema del criterio de caja, en su modalidad doble puro, de tal forma que si bien el devengo de las operaciones se producirá en el momento del cobro, el sujeto pasivo que optó por su inclusión en el régimen, no podrá deducir el IVA soportado de sus adquisiciones de bienes y servicios hasta el momento del pago. Por su adjetivo de puro, se incluye también en este

<sup>16</sup> CARBAJO VASCO, D.: “Algunas reflexiones en torno a la implantación de un IVA con devengo según criterio de caja”. Partida Doble, nº 241. Editorial Wolters Kluwer. Madrid, 2012, pag. 18.:”Esto supondría que, una vez delimitados los sujetos pasivos tipo pyme, prácticamente, todas sus operaciones sometidas al IVA (entregas de bienes y prestaciones de servicios) pasarián a devengarse en términos de caja, no pudiendo la Administración tributaria española, ni el contribuyente “decidir” cuáles sí y cuáles no, establecer una tipología que las abarcase, lo cual supone una dificultad añadida (...).”

diferimiento del derecho a la deducción, a los destinatarios o clientes.

Para atender a las reclamaciones de los pequeños empresarios y trabajadores autónomos, el legislador ha intentado hacer una suerte de “funambulismo normativo”, y se debate así, entre dar respuesta a las citadas reclamaciones respetando la estructura y sistemática del Impuesto, y a su vez, intentando evitar el fraude que pudiera derivarse de la incorporación del nuevo régimen, que es hacia donde parece que finalmente se decanta.

Por el lado de IVA devengado en sede del sujeto pasivo.

Como reflejo en parte, de la letra b) del artículo 66 de la Directiva, el artículo 163 terdecies de la LIVA nos dice: “En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.”

Estamos pues ante varias cuestiones. La primera recoge la esencia del régimen, “el impuesto se devengará al momento del cobro total o parcial del precio”, y no se desvía un ápice del texto de la Directiva. Ya tenemos aquí los diferentes momentos de la obligación tributaria, o al menos dos: el momento de la realización del hecho imponible, y el momento del nacimiento de la obligación tributaria de acuerdo con lo que dispone la norma, disociados a pesar de tratarse como dijimos de un impuesto instantáneo.

Sin embargo el segundo párrafo es el que pone de manifiesto lo apuntado, es la “coletilla” destinada a evitar las posibles situaciones de fraude. El legislador sigue pensando que deja en manos del sujeto pasivo la posibilidad de retrasar el cobro y por tanto, el ingreso del Impuesto en las arcas públicas, y por ello añade “si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior”. En primer lugar no tiene en cuenta que el momento del de-

vengo fijado por el artículo 75 también puede retrasarse –posponiendo la fecha de entrega o la finalización de la prestación del servicio, por ejemplo–, al igual que se pueden negociar con el cliente o destinatario las fechas de pago, con las mismas facilidades o con las mismas dificultades, según el caso. No sopesa el hecho de que el retraso en el cobro no sólo supone un ingreso tardío de la cuota del Impuesto en el Tesoro Público, sino también un retraso en la disposición de los fondos que el empresario o profesional necesita para atender a sus obligaciones y que constituyen el beneficio de la actividad. Desde este prisma quizás sea más fácil “negociar” con el cliente la fecha de la entrega de la mercancía, que la del cobro del precio. Así al menos lo ha entendido también el TJCE en su Sentencia de 26 de Octubre de 1995, Asunto C-144/94 Italittica, quien en relación con el establecimiento de un plazo máximo de devengo para las obligaciones cuyo nacimiento se pospone al momento del cobro, llegaba a decir lo siguiente: “(...) el legislador comunitario ha considerado que el interés de un operador económico en cobrar la contrapartida del servicio prestado representa un estímulo suficiente para asegurar el pronto pago de la prestación”. Volveremos sobre ella.

En cualquier caso, y de acuerdo con la citada redacción, todas las operaciones finalmente se devengarán a una fecha determinada. Lo que no ha tenido en cuenta el legislador es que la referida “coletilla” ya ha sido declarada contraria a lo dispuesto en la Directiva en al menos dos ocasiones: una, en la Sentencia ya citada en el párrafo anterior, y otra, y más reciente, en la Sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2013, Asunto C-169/12, TNT Express Worldwide.

Efectivamente, como dice el Profesor FALCON Y TELLA<sup>17</sup>: “Obviamente, el régimen especial consiste en retrasar el devengo hasta el momento del cobro o pago tanto en relación con el IVA soportado, al amparo del art.167, como en relación al

<sup>17</sup> FALCON Y TELLA, R.: “La incompatibilidad entre el criterio del cobro y la existencia de un límite temporal máximo para el devengo del IVA (STSJUE 16 de mayo 2013, TNT Express Worldwide)”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 14/2013. Editorial Aranzadi. Pamplona, 2013.

IVA devengado justificándose en este caso el retraso en el devengo en la letra b) del artículo 66. Ahora bien ocurre que este mismo precepto ha sido interpretado por STJUE de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide, en el sentido de que la posibilidad de establecer un plazo máximo a partir de la realización del hecho imponible (el llamado "devengo", en la caprichosa versión castellana) solamente existe cuando el criterio de devengo establecido por el Estado es el del momento de la expedición de la factura. En cambio, si se opta por el criterio de caja, la Directiva no permite establecer un plazo máximo transcurrido el cual el impuesto se devenga aunque no se haya cobrado. Si se opta por el devengo sólo se produce cuando se cobra, por mucho que se retrase el destinatario de la operación."

Las excepciones al principio general de devengo que establece la Directiva en su artículo 66, si recordamos, se distribuían en tres letras: la a) por la que se permitía trasladar el devengo como plazo máximo al momento de la expedición de la factura; la b) al momento del cobro; y la c), cuya actual redacción proviene de la modificación efectuada por la ya famosa Directiva 2010/45/UE, y que habilitaba a los Estados miembros en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, a fijar el nacimiento de la obligación tributaria en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo. Así las cosas, tanto la Sentencia del asunto Italitica de 1995, como la TNT Express Worldwide de 2013, alegan, que dicho precepto, al suponer una excepción al principio general debe ser interpretado restrictivamente, y por lo tanto, el supuesto del apartado c) y el plazo que dicho precepto establece solo pueden estar vinculados a la aplicación de la letra a) ya que el plazo está supeditado a que no haya factura o a que se retrase su expedición y no a la falta de cobro o a un cobro tardío. En relación con el asunto de la Sentencia TNT Express Worldwide, que se refería a la adecuación de la normativa vigente en Polonia a la Directiva de IVA por los servicios de transporte a los que se aplicaba el criterio de caja pero con un plazo máximo de devengo a los 30 días desde la prestación del servicio, el Tribunal falló lo siguiente: "El artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de

noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/117/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece el impuesto sobre el valor añadido se hace exigible, respecto a los servicios de transporte y expedición, en la fecha del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días contados desde el día de prestación de los servicios, aun cuando la factura se haya emitido antes y prevea un plazo de pago posterior."

Así las cosas, recoge la norma que deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial de la operación. Al igual que ocurría con los pagos anticipados, aquí nos encontramos con un hecho imponible del que surgen tantas obligaciones tributarias principales, como cobros parciales haya, que en todo caso habrá que acreditar. Ni en la LIVA y ni en el Reglamento, se habla del medio idóneo para la acreditación por lo que entendemos que habrá que estar a lo que sobre el particular dispone la LGT (artículo 105 y ss.): justificante de la transferencia bancaria, fotocopia del talón o cheque, etc... o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, como pudiera ser la declaración del cliente o la presentación por parte de este de la factura en la que conste la fecha y el hecho de haber abonado el importe contrastada con su anotación contable o registral (esto último para los casos más problemáticos como serán los de pago en efectivo). No olvidemos que la fecha del cobro determina el devengo, por lo que sería recomendable que la propia norma, o más bien el reglamento, recogiese una definición de qué se entiende por cobro del precio<sup>18</sup> y sobre todo en

<sup>18</sup> CARABO VASCO, D. ya lo intuía en su artículo "Algunas reflexiones en torno..." op.cit. pag.18: "Además, se necesitarían precisiones como, por ejemplo, determinar que se entiende por cobro efectivo, por ejemplo, cuando se utilizan instrumentos financieros tipo "factoring", cuando se cobra mediante transferencia o giro bancario, cuando se instrumenta el cobro mediante letras, pagares o efectos comerciales, etc... pues "cobro" no equivale siempre a un día concreto, sino que la propia vida financiera y mercantil determina fechas diferenciadas según el instrumento de cobro utilizado."

qué momento se tiene por realizado en función de los diferentes instrumentos de pago utilizados. Repárese en que la acreditación se dice, no recae sobre el medio sino sobre la fecha, aunque esta se deba acreditar mediante aquel, siempre y cuando no sea en efectivo, en cuyo caso la importancia residirá en probar que no se ha incurrido en la causa de exclusión de los 100.000 euros anuales con el mismo destinatario.

Otra cuestión, en consonancia con el retraso del devengo, y con la posibilidad de su deducción por parte del destinatario, es el hecho de que aunque la repercusión se realiza al momento de la expedición de la factura -de acuerdo con el artículo 61 undecies del RIVA, si el destinatario es un particular, o antes del día 16 del mes siguiente para empresarios o profesionales- la repercusión se entiende producida al momento del cobro, intentado trasladar aquí lo dispuesto en el artículo 167 de la directiva y el 98 de la LIVA, en los que se exige la coincidencia temporal del binomio devengo de la operación/derecho a deducción en sede del destinatario.

Por el lado del IVA deducible en sede del sujeto pasivo.

Haciendo uso de la facultad del artículo 167 bis de la Directiva, el legislador ha optado porque el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en sede del sujeto pasivo se traslade también al momento del pago efectivo, lo que por otro lado responde a la lógica económica, pero también para evitar conductas abusivas.

A similitud de lo que se decía al hablar del IVA devengado, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos. A lo que se añade la "coletilla" antifraude y contraria al ordenamiento comunitario "o si este no se ha producido, el 31 de diciembre de la año inmediatamente posterior a aquel en que se haya realizado la operación". Corresponsabilidad necesaria en virtud del axioma tantas veces reiterado de que el derecho a la deducción nace en el momento en

el que se devengan las cuotas deducibles: si aquellas se devengan a una determinada fecha, el derecho a la deducción nacerá en esa misma fecha.

La fecha del pago deberá también acreditarse. Sirva aquí lo dicho para la acreditación del momento del cobro, salvo por lo que se refiere a la prueba del medio utilizado en cuanto al efectivo se refiere, de cara a incurrir en la causa de exclusión, ya que esta solo opera cuando son los cobros con un mismo destinatario los que superen los 100.000 euros.

En cuanto a los apartados b) y c) del apartado 3 del artículo 163 terdecies, simplemente vienen a reflejar la doctrina general de que el derecho a la deducción deberá ejercitarse en la declaración liquidación que corresponda, pero con un matiz: aquí el periodo de liquidación es el correspondiente al nacimiento del derecho a la deducción, y en el artículo 99.Tres, al periodo de liquidación en el que se hubiera soportado. La diferencia es importante, ya que en este segundo caso, el apartado Cuatro del artículo 99, dice que las cuotas se entenderán soportadas en el momento de que el empresario reciba la factura, se presupone por tanto que el sujeto pasivo incluido en el régimen especial del criterio de caja ya ha recibido la factura con anterioridad al pago, que es cuando nace el derecho a la deducción. A sensu contrario se podría entender, en contra de mi propio planteamiento puesto de manifiesto líneas arriba, que no es necesario estar en posesión de la factura para ejercitarse el derecho a la deducción, o que si el pago es anterior a haber recibido la factura, no hay problema por incluir la cuota deducible en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se satisfizo el precio o en la del 31 de diciembre del año posterior, sin estar en posesión de la misma. No creo sinceramente que este razonamiento sea posible, ya que va contra de la propia operativa del impuesto. En cualquier caso el plazo de caducidad sigue siendo de cuatro años, a contar desde el nacimiento del derecho a la deducción.

Los efectos de la renuncia y la exclusión serán comunes tanto para IVA devengado como para el

IVA deducible. Así lo dice el artículo 163 quaterdecies de la LIVA, cuando afirma que las operaciones, tanto entregas de bienes, prestaciones de servicios, como las adquisiciones de unos y otros, efectuadas durante el periodo en el que el sujeto pasivo estuvo incluido en el régimen especial del criterio de caja mantendrán las mismas normas en cuanto a su devengo o deducción. Es decir, si producida la renuncia o exclusión en un año natural estuviera pendiente de cobro una entrega de bienes realizada durante la vigencia del régimen especial pero cuyo precio se percibiera total o parcialmente al año siguiente de la renuncia o de haber incurrido en la causa de exclusión, se devengará en ese mismo momento, y se incluirá en el periodo o periodos de liquidación que corresponda. De igual manera con las cuotas de IVA soportado por las que no hubiera nacido todavía su derecho a la deducción, pendientes de pago en otras palabras.

### **III.3.4.- El régimen especial y el destinatario de las operaciones.**

Cuando el destinatario de las operaciones esté incluido también en el régimen especial del criterio de caja, no cabe duda alguna, como ya hemos dicho, que el derecho a la deducción del IVA soportado se le pospone hasta el momento del pago del precio de prestación. Como consecuencia lógica del ejercicio de la opción. Pero ¿qué ocurre cuando el destinatario de la operación no está incluido en el régimen especial del criterio de caja y contrata con sujeto pasivo que ha optado por su aplicación?

La Directiva no contempla esta situación como una obligación impuesta, es más, permite a los Estados miembros que en su ordenamiento interno se pueda quebrar el principio recogido en el artículo 167, por el cual el derecho a la deducción nace el momento en el que la cuota resulta exigible (exigible en palabras de la Directiva, devengo para nosotros), como ya vimos.

En mi modesta opinión, entiendo que la regulación que recoge la LIVA sobre el criterio de caja se ha hecho más pensando en evitar situaciones potenciales de fraude, que en intentar redactar

una norma acorde con la sistemática del impuesto -principio de neutralidad, incluido- o en minimizar las obligaciones formales. Así, para aquellos sujetos pasivos destinatarios de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales a los que sea de aplicación el régimen especial, que no estén incluidos en el mismo, el derecho a la deducción de la cuotas soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios “se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquél en que se haya realizado la operación.”, con las mismas exigencias citadas en el epígrafe anterior, incluso las de acreditación del pago y formales establecidas para sus suministradores (artículo 163 quinquecies de la LIVA).

Por lo tanto, no ya solo las microempresas o trabajadores autónomos van a estar afectados por las directrices del régimen especial, sino también el resto de los empresarios o profesionales que contraten sus adquisiciones de bienes y servicios con ellos. Hasta ahora estos destinatarios tenían la posibilidad de deducir el IVA incluso con anterioridad al hecho de haberlo abonado a sus proveedores, con un efecto financiero a su favor para nada desdeñable y con el que las grandes empresas podían obtener pingües beneficios en función de los plazos acordados para el pago. Ahora se les dice no sólo que tal ejercicio no va a ser posible, sino que además deben modificar sus sistemas contables para adaptarlos a la gestión del impuesto. No solamente pierden un ingreso, sino que además, se les penaliza con un gasto. ¿Qué harán en esta situación? Muy sencillo, a igualdad de precio, evitarán contratar con empresarios o profesionales que estén incluidos en el citado régimen especial. Y a su vez, dicha actuación se constituirá en un revulsivo para el ejercicio de la opción de los pequeños empresarios o profesionales por el citado régimen.

Es cierto que la Directiva obliga, pero también es cierto, que de acuerdo con lo dicho, también le faculta para permitir la deducción a los destinatarios no incluidos en el régimen-sistema de caja

doble mixto- de la misma manera que lo venía haciendo hasta la fecha sin distinción entre sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del criterio de caja y no incluidos. Pero ello hubiera conllevado probablemente un descenso en la recaudación, eso sí, meramente temporal.

### **III.3.5.- Obligaciones formales.**

Múltiples y variadas, como no podía ser de otra manera, dada la propia complejidad del régimen.<sup>19</sup>

#### Obligaciones registrales.

La lógica pudiera sugerir que las anotaciones en el libro de facturas expedidas o en el libro de facturas recibidas, se efectuase, como manda el artículo 69 del RIVA, en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en periodo voluntario: en el momento del cobro o en el momento del pago. Pues bien, tanto para los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del criterio de caja como para los destinatarios de sus operaciones, se deberá proceder a un doble registro o doble anotación.

Como establece el artículo 61 decies del RIVA, además de la fecha de expedición y la fecha de realización de las operaciones si es diferente de la anterior, y del resto de los datos recogidos en el artículo 63.3 del Reglamento de IVA, los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del criterio de caja deberán hacer constar:

1º.-Las fechas de cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente. En el supuesto de cobro parcial habrá tantas anotaciones o complementos de anotaciones, como cobros, además de la necesaria al momento de la expedición de la factura,

2º.-Se indicará la cuenta bancaria o el medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación. En-

lazando con lo que decíamos en epígrafes anteriores, aunque la LIVA sólo exige la acreditación del momento del cobro, el medio deviene necesario.

De manera similar, pero ahora para el caso del libro de facturas recibidas, tanto para los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del criterio de caja, como para los destinatarios de las operaciones efectuadas por sujetos incluidos, deberán inscribirse, además de las anotaciones que refiere el apartado 4 del artículo 64 del RIVA:

1º.-Las fechas de pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso. Se anotará la factura, luego habrá tantas anotaciones o anotaciones complementarias como pagos.

2º.-Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación. Valga lo dicho para la anotación con respecto al libro de facturas expedidas, pero referido al momento y medio de pago.

Como decimos, habrá que proceder a la anotación de las operaciones en el libro registro de facturas expedidas y en el de facturas recibidas en el mismo momento en el que se haya expedido la factura o se haya recibido la misma, respectivamente, y siempre antes de la finalización del plazo legal para presentar la autoliquidación del periodo que correspondiera en el supuesto de que las operaciones no hubieran estado incluidas en el régimen especial del criterio de caja; a continuación se deberán hacer las anotaciones complementarias relativas al cobro o pago. Artículo 69.5 del RIVA: “*Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes Libros Registro generales en los plazos establecidos en los números anteriores como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse al momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o par-*

ciales de las operaciones." Las anotaciones por tanto serán, cuando menos, dos, o una sola y otra complementaria, como dice el artículo.

Ni que decir tiene, que a falta de cobro o de pago antes del día 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en el que se haya realizado la operación, la anotación se datará en la citada fecha.<sup>19</sup>

#### Obligaciones específicas de facturación.

La necesidad de identificar al empresario o profesional incluido en el régimen especial del criterio de caja sobre todo por los destinatarios de las operaciones, obligará a que en todas las facturas que documenten las operaciones a las que sea aplicable el mismo, contengan la mención "régimen especial del criterio de caja".

En este sentido se manifiesta el artículo 61 undécies del RIVA, que añade además, que las facturas deberán expedirse al momento de su realización, salvo cuando el destinatario sea un empresario o profesional, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado.

Esta modificación conlleva necesariamente la modificación de los Decretos de facturas vigentes, tanto en territorio común como en los territorios forales.

#### Otras obligaciones de información.

Por último, en cuanto al resto de obligaciones formales, destaca el hecho, que a la normativa vigente en territorio común, diversas modificaciones

<sup>19</sup> Téngase en cuenta que para los sujetos pasivos residentes en el Territorio Histórico de Bizkaia, las presentes modificaciones deberán incorporarse antes del día 1 de enero de 2014, al llamado "libro de operaciones económicas", que fusiona las obligaciones registrales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido, para aquellos empresarios individuales y entidades en régimen de atribución que desarrollen actividades económicas, que fue aprobado en virtud de Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, y que ha sido desarrollo reglamentariamente por Decreto Foral 44/2013, de 26 de marzo.

en relación con las obligaciones censales y con la obligación de declaración de operaciones con terceras personas que tienen su origen inmediato en el nuevo régimen especial del criterio de caja.

En relación a la declaración de operaciones con terceras personas, se regula la obligación de que se hagan constar separadamente de otras operaciones aquellas a las que fuere de aplicación el régimen especial del criterio de caja, debiéndose consignar en el modelo de declaración en dos momentos diferentes: en el momento en el que se hubieran devengado de no haber estado acogidas al citado régimen (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 de la LIVA), y en el momento de su cobro o pago total o parcial, o el día 31 de diciembre del año inmediato posterior a su realización, y en función de su naturaleza, de acuerdo con la fecha de devengo establecida en el artículo 163 terdecies de la LIVA. En cualquier caso la información a suministrar se realizará en cómputo anual, sin desglose trimestral. Estas obligaciones incumben tanto al sujeto pasivo incluido en el régimen especial del criterio de caja, como al destinatario de las operaciones acogidas al citado régimen.

#### **III.3.6.- Modificaciones de la base imponible y criterio de caja.**

En el siguiente epígrafe nos vamos a referir a la posibilidad que contemplan el artículo 80.Tres y Cuatro de la LIVA de recuperar las cuotas del impuesto repercutidas y no cobradas mediante el mecanismo de la modificación de la base imponible como consecuencia de su impago y su proyección en el régimen especial del criterio de caja.

En una primera aproximación se podría pensar, que dado que los dos apartados citados del artículo 80 se refieren a cuotas repercutidas, y que de acuerdo con el apartado Dos del artículo 163 terdeceis, dicha repercusión no se entiende producida hasta el momento del devengo (fecha del cobro o 31 de diciembre del año inmediato posterior a su realización), no cabría la posibilidad, por tanto, de aplicar el citado mecanismo, por la inexistencia misma de cuota alguna reper-

cutida. Además, si tenemos en cuenta que la factura rectificativa conlleva un ajuste bilateral que permite recuperar el IVA repercutido al sujeto pasivo, pero que supone un menor IVA deducible para el destinatario de la operación, parece ser que tampoco tiene mucho sentido preocuparse por su aplicación. Y todo esto teniendo en cuenta que no se ha declarado el IVA en sede del sujeto pasivo por estar pendiente de cobro, ni se ha deducido el IVA en sede del destinatario, por estar también, pendiente de pago.

Sin embargo la LIVA, en el apartado Dos del artículo 163 quinquidecies y 163 sexiesdecies, recoge las consecuencias de la modificación de la base imponible, tanto en el caso de concurso (apartado Tres del artículo 80), como del resto de las operaciones gravadas que resulten total o parcialmente incobrables (apartado Cuatro del artículo 80), cuando estén afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Pero antes de entrar en su estudio, deberíamos saber que el mecanismo de modificación de la base imponible regulado en el artículo 80 nunca supone una renuncia por parte de la Hacienda Pública al cobro de las cuotas de IVA repercutido. No cabe duda que la operación se ha realizado, y por la regla general del artículo 75, se tiene por devengada la cuota correspondiente. Que la LIVA arbitre un procedimiento para que el sujeto pasivo pueda recuperar la cuota de la operación impagada -mediante la expedición de una factura rectificativa- de ningún modo supone que la operación se haya dejado sin efecto, es más, el destinatario siempre resultará deudor por la cuota rectificada frente a la Hacienda Pública. En el supuesto de que el deudor hubiera tenido derecho a deducir el importe íntegro de la cuota repercutida por el sujeto pasivo, al momento de la rectificación deberá "devolver" a Hacienda la citada cantidad mediante la anotación en su autoliquidación de un menor importe deducible. Ahora bien, cuando el deudor no tuviera derecho a la deducción de la totalidad de la cuota repercutida, una vez recibida la factura rectificativa deberá asimismo corregir su autoliquidación por el importe del IVA efectivamente deducido, pero resultará deudor

frente la Hacienda Pública por la parte de la cuota no deducible. Así se dice en el último párrafo del apartado Cinco del artículo 80 de la LIVA: "*Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible*".

#### Supuestos del artículo 80.Cuatro.

Dice la LIVA, que la modificación de la base imponible realizada de acuerdo con el procedimiento del artículo 80.Cuatro, por un sujeto pasivo no incluido en el régimen especial del criterio de caja, determinará para el destinatario que estuviera acogido al citado régimen el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, siempre y cuando el devengo no se hubiese producido antes por ser la modificación de fecha posterior al 31 de diciembre del año siguiente de su realización.

Si desgranamos el iter temporal con un ejemplo podremos entender mejor lo que nos quiere decir.

En un primer momento el sujeto pasivo A, no incluido en el régimen especial del criterio de caja emite una factura al sujeto pasivo B, incluido en el citado régimen, por una operación comercial. Para el sujeto pasivo A se ha producido el devengo de la operación y efectúa su ingreso en el Tesoro Público mediante la correspondiente autoliquidación. El derecho a la deducción para el sujeto pasivo B, no nacerá hasta que proceda al pago del precio de la operación.

Con anterioridad al día 31 de diciembre del año inmediato posterior a su realización, el sujeto pasivo A, presenta una reclamación judicial frente al sujeto pasivo B, y en los plazos establecidos al efecto en el artículo 80.Cuatro y en la forma recogida en el artículo 24 del RIVA, modifica la base imponible mediante la expedición de una factura rectificativa que remite al sujeto pasivo B, ahora deudor. De esta forma el sujeto pasivo recupera el IVA repercutido de la operación.

Al recibo de la factura rectificativa, y a pesar de no haber abonado el precio, el sujeto pasivo B ya puede ejercitar su derecho a la deducción en el importe que le corresponda de la cuota de IVA repercutido por A, pero simultáneamente, resulta ser deudor frente a la Hacienda Pública por el íntegro de la cuota soportada. De suerte que si el sujeto pasivo B tenía derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado, estaríamos en un resultado en base cero: debe a la Hacienda Pública el mismo importe que puede deducirse. En otro caso, deberá corregir el importe del IVA efectivamente deducido, e ingresar en el erario público, la diferencia equivalente a la cuota soportada no deducible.

En el supuesto de que ambos sujetos estuvieran incluidos en el régimen especial del criterio de caja, no habría lugar a modificación, ante la inexistencia de cuota repercutida alguna, al igual que en el caso de que el destinatario lo fuera el sujeto pasivo no incluido en el régimen especial del criterio de caja.

#### Supuestos del artículo 80. Tres.

En relación con los efectos de concurso, la LIVA viene a decir que estos serán comunes, tanto en el caso de que el concursado lo sea el propio sujeto acogido al régimen especial del criterio de caja, como si lo fuere el destinatario de la operación, esté o no incluido en el mismo. A continuación estudiaremos los citados efectos respetando el orden de los apartados del artículo 163 sexies-decies de la LIVA. En todo caso la fecha de efectos, nos dice el artículo, que será siempre la del auto de declaración del concurso:

- Se produce el devengo de las cuotas pendientes de repercusión<sup>20</sup> para el sujeto pasivo incluido en el régimen especial del criterio de caja en el momento en el que se dicte auto de declaración de concurso

<sup>20</sup> La LIVA dice "el devengo de las cuotas repercutidas", pero aunque se hace constar en la factura al momento de la realización, la repercusión no se entiende producida hasta el momento del devengo; devengo y repercusión son simultáneos por tanto (apartado Dos. Artículo 163 terdeceis).

del propio sujeto pasivo o del destinatario. El sujeto pasivo incluido en el régimen especial resultará entonces deudor frente a Hacienda por la cuota ahora devengada y repercutida. Sin embargo, y teniendo en cuenta que el devengo se produce a la fecha del auto de declaración de concurso, no podrá modificar la base imponible de acuerdo con el 80.Tres de la LIVA, para así poder recuperar la cuota no cobrada, porque según se recoge en el citado artículo es "siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso", y aquí el devengo se ha producido simultáneamente al auto<sup>21</sup>. Si fuera como decimos, aún le quedaría la opción de utilizar el mecanismo de modificación de la base imponible recogido en el artículo 80.Cuarto por tratarse de cuotas devengadas con posterioridad al auto.<sup>22</sup>

- Se produce para el sujeto pasivo destinatario el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas por las adquisiciones realizadas que estando acogidas al régimen especial del criterio de

<sup>21</sup> De acuerdo con el artículo 21.2 de Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, "...el auto producirá sus efectos de inmediato...". En el mismo sentido se recoge en la obra colectiva "Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores" de los autores ARGENTA ALVAREZ, J., BERTRAN GIRÓN, F. y MELLADO BENAVENTE, F.M. ed.1º. Editorial CISS, Madrid, enero 2012: "Todas las operaciones realizadas desde la fecha del auto judicial con el deudor en concurso ya no podrán acogerse a la modificación de la base imponible aun cuando resulten impagadas. Ejemplo: si el auto de declaración del concurso se dicta el 20 de enero de 2012, en todas las operaciones con IVA devengado hasta el 19 de enero de 2012 (este incluido) y que no hayan sido pagadas por el deudor podrá modificarse la base imponible; las operaciones devengadas desde el 20 de enero de 2012 (este incluido) aunque no se paguen no pueden modificarse."

<sup>22</sup> Al ser cuotas devengadas con posterioridad al concurso, no le afecta la incompatibilidad de la regla 3ª del artículo 80.Cinco de la LIVA: "Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuarto del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto."

caja estuvieran todavía pendientes de pago a la fecha del auto de declaración de concurso (o fueran anteriores al 31 de diciembre del año inmediato posterior a su realización). Tanto si el destinatario está incluido en el régimen especial como si no. Es una consecuencia del apartado a) anterior: si el IVA se devenga para quien realizó la entrega o la prestación, nace el derecho a deducir para el destinatario de la operación, con independencia de quien de los dos entre en concurso.

- c) Y por último, nos dice que se produce el nacimiento del derecho a la deducción para el sujeto pasivo que haya entrado en concurso y esté incluido en el régimen especial del criterio de caja por aquellas operaciones en las que siendo destinatario no estén acogidas al citado régimen, y que estén pendientes de pago o sean anteriores al 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a su realización. Aquí sólo se habla de los efectos para el sujeto pasivo concursado incluido en el régimen, cerrándose así el círculo de tal forma que: al momento del auto de declaración de concurso se devenguen todas las cuotas pendientes de devengo y se deducen todas las cuotas pendientes del nacimiento del derecho a la deducción. Entiendo en este caso, no hay norma que impida que el empresario o profesional incluido en el régimen especial del criterio de caja siga adscrito al mismo por las operaciones que realice después de la fecha del auto.

En virtud de lo dispuesto en Ley 7/2012, de 29 de octubre ("ley de medidas contra el fraude"), y de acuerdo con la redacción del artículo 71.5 del RIVA, en los supuestos en los que el auto de declaración del concurso se dicte a lo largo del periodo de liquidación del impuesto, el sujeto pasivo concursado deberá presentar dos autoliquidaciones: en una, recogiendo las operaciones anteriores a la fecha del auto, y en otra, las posteriores. De acuerdo con lo anterior, el artículo 163 sexiedecies dice en su último párrafo: "El sujeto pasivo en concurso deberá declarar las cuo-

tas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas referidas en los párrafos anteriores en la declaración-liquidación prevista reglamentariamente, correspondiente a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso. Asimismo, el sujeto pasivo deberá declarar en dicha declaración-liquidación las demás cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducción a dicha fecha." Quiero entender que se refieren a aquellas operaciones cuyo hecho imponible se realizó con anterioridad a la fecha del auto, aunque se hayan devengado con posterioridad a la fecha del auto, ya que como hemos apuntado las cuotas se devengan el mismo día del auto. Lo mismo ocurre con las operaciones realizadas cuyo nacimiento del derecho a la deducción se produce a la fecha del auto, es decir, con posterioridad al mismo. Se imputan por tanto en una autoliquidación anterior a la que correspondería al devengo y al nacimiento del derecho a la deducción.

#### IV.- PROPUESTAS DE SIMPLIFICACIÓN.

El objetivo de la reforma no debiera ser otro que instrumentar un mecanismo que evite que las pequeñas empresas y los trabajadores autónomos tengan que adelantar el ingreso del IVA antes de haberlo cobrado. Sin embargo, el legislador ha alumbrado una norma compleja, que parece estar destinada más a evitar las conductas de fraude que pudieran derivarse de la implantación de un criterio de caja, que de cumplir con el citado objetivo.

Estamos pues, ante un simple retraso en el ingreso en el Tesoro Público del IVA devengado y todavía no cobrado. No creo que sea necesario- aunque tales actuaciones vengan avaladas por la propia Directiva- que las modificaciones se tengan que centrar en los aspectos relativos al devengo. En este sentido, y mediante las fórmulas que se proponen a continuación, se pretendería conseguir el mismo fin pero sin alterar el devengo del impuesto, lo que necesariamente conllevará una simplificación, tanto de la normativa como de las obligaciones formales. No obstante se apuntan a modo de mera sugerencia, siendo necesario su estudio y maduración suficientes.

*Lo importante no es el devengo sino su exigibilidad.*

Si bien el devengo supone el nacimiento de la obligación tributaria, el momento de su exigibilidad puede ser otro distinto (artículo 21.2 de la LGT). En nuestro caso, la obligación de ingresar el IVA devengado en un periodo de liquidación concreto, mensual o trimestral, se produce en el plazo de los veinte días siguientes a la finalización del propio periodo (salvo el correspondiente al último periodo del año que son treinta días). De acuerdo con el artículo 252 de la Directiva, ese plazo puede ampliarse hasta los dos meses, que obviamente, no soluciona mucho, salvo que lo enlazemos con lo que se dice en el segundo párrafo del apartado 2 del mismo artículo sobre la duración del periodo de liquidación (que la Directiva en su versión en castellano denomina erróneamente "periodo impositivo"): "No obstante, los Estados miembros pueden establecer periodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año."

Teniendo en consecuencia, margen suficiente, no se sugiere modificar el periodo de liquidación ni el plazo de declaración para el conjunto de todos los obligados tributarios por el impuesto, sino solamente para determinadas categorías de sujetos pasivos. Así se podría instrumentar la posibilidad -mediante la creación de un régimen especial si se quiere- de que aquellos sujetos pasivos que realicen un determinado volumen de operaciones y que hubieran manifestado su intención mediante el ejercicio de la correspondiente opción, puedan presentar sus autoliquidaciones referidas a un periodo de liquidación semestral o anual (una o dos al año), y en el plazo de los dos meses siguientes a la finalización del periodo. De esta forma no se paliaría en su totalidad el hecho de ingresar el impuesto antes de haberlo cobrado pero lo solucionaría en una parte importante.

*Nuevos supuestos de modificación de la base imponible.*

Se podrían incorporar nuevos supuestos de recuperación de cuotas devengadas mediante la

modificación de la base imponible, no ya por el impago de las operaciones, sino por la demora o incumplimiento a la fecha de vencimiento. Si que es verdad que debiera también hacerse un esfuerzo por reducir los excesivos requisitos materiales, formales y temporales para su ejercicio, ya que la actual regulación de los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 y 24 del RIVA, para los casos de impago es demasiado formalista.

La base imponible podría reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas no hubiesen sido satisfechas a su vencimiento o en un plazo estimado desde su devengo a falta de este, pero que previsiblemente podrían serlo a futuro. En este caso el sujeto pasivo estaría obligado a expedir una factura rectificativa que remitiría al deudor. Una vez cobrado el importe, el sujeto pasivo debería emitir otra factura corrigiendo al alza la base imponible.

CARBAJO VASCO<sup>23</sup> sobre la bondad de instrumentar la solución en torno al mecanismo de la modificación de la base imponible, decía: "Tendría también el beneficio añadido del conocimiento de su mecánica por parte de los obligados tributarios y de la AEAT, de que no rompe con el principio de devengo del IVA y con su mecánica y de que no obliga a generar registros controles de "caja" que permitan pasar, tanto al obligado tributario como a la AEAT de una contabilidad y registro fiscales centrados en el devengo de las operaciones a una contabilidad y registro centrados en el pago efectivo de la operación, si no a pequeñas modificaciones en el Libro de Registro de facturas expedidas."

*El retraso del ingreso no es más que un aplazamiento de pago.*

Ya fuera de la normativa propia del IVA, se pueden arbitrar otras soluciones, y para ello me gustaría partir del ejemplo y del esfuerzo que están haciendo nuestras Haciendas Forales para suavizar los efectos de la crisis en la economía de las

<sup>23</sup> CARBAJO VASCO, D.: "Algunas reflexiones en torno..." op.cit. pag.16.

empresas con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y que es justicia reconocer y también, de agradecer. Tomando como punto de partida a la Diputación Foral de Bizkaia, diré que ya el reglamento de recaudación en su redacción originaria contemplaba la posibilidad de aplazar las autoliquidaciones de IVA en periodo voluntario y sin garantía por un plazo de seis meses si la deuda tributaria era inferior a 250.000 euros, o a doce meses en el supuesto de que fuera inferior a 100.000. Con la llegada de la actual crisis económica se arbitró la posibilidad, con normas de vigencia temporal, de ampliar este último límite hasta 150.000 euros, para aplazamientos también, a un máximo de doce meses. En la actualidad, el artículo 29.2 del Decreto Foral 215/2005, de 27 diciembre por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, ha dado vigencia a la norma temporal anterior y ahora es posible aplazar el pago del IVA sin garantía a doce meses si la deuda es inferior a 150.000 euros, y a seis meses, si fuere inferior a 250.000 euros.

En la misma línea podría articularse la posibilidad de aplazar el pago de una autoliquidación de IVA en periodo voluntario por el plazo de hasta doce meses sin garantía, para todos los sujetos pasivos o para una categoría de ellos afectados especialmente por la morosidad, a similitud de lo regulado en el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia. Ahora bien, para poder equiparar los efectos de esta medida a los del criterio de caja, deberíamos eximir del pago de los intereses de demora, si no por todo el periodo del aplazamiento, si al menos por los seis primeros meses. El objetivo vuelve a ser el mismo, pero su gestión es de todo punto más sencilla, incluso podía condicionarse su concesión a la acreditación de que un porcentaje determinado de los plazos de pagos acordados con los clientes fueran posteriores a la fecha de finalización del plazo de presentación de la autoliquidación o a la prueba de la morosidad del destinatario de las operaciones y de las actuaciones realizadas por el sujeto pasivo destinadas a su cobro.

Estas son algunas propuestas, pero seguramente se nos ocurrirán más a poco que nos detenga-

mos a pensar en ellas. Eso sí todas, como el propio sistema del criterio de caja, tendrían su correspondiente efecto en la recaudación, pero seguramente no más que la implantación de aquel, siempre que no se trate de medidas generalizadas, sino que se constriñan al colectivo o grupos de sujeto pasivos que realmente sufren directamente el azote de la morosidad.

#### V.- CONCLUSIONES.

El nuevo régimen especial del criterio de caja, tal y como ha sido incorporado a la normativa del Impuesto por la Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, no va a constituirse en la mejor solución a las reclamaciones planteadas por las organizaciones empresariales y de trabajadores autónomos. Su aplicación práctica incrementa los costes de gestión indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales, y su regulación, no favorece la adscripción al mismo. La razón fundamental: que el legislador se ha preocupado más por atajar las potenciales conductas fraudulentas que pudieran derivarse de su implantación que de solucionar el problema del ingreso adelantado del IVA por el alto porcentaje de morosidad en los cobros.<sup>24</sup>

Así, es probable que no opten por el régimen especial del criterio de caja, ni aquellos empresarios o profesionales que sus autoliquidaciones por el Impuesto arrojen saldos a devolver o a compensar, de manera recurrente –por lo que conlleva de retraso en obtener la devolución- ni aquellos otros que trabajen habitualmente para otros empresarios no incluidos en el citado régimen -por los costes de gestión adicionales, y sobre todo, por el retraso en la recuperación del IVA deducible-.

Tampoco interesa a la empresa de nueva creación, ya que la recuperación del IVA soportado

<sup>24</sup> Morosidad que es cuando menos significativa en el ámbito de las Administraciones Públicas. Según un informe de morosidad de la Federación Nacional de Autónomos ATA citado por el periódico Cinco Días de 17/09/13, -página 29- el plazo medio de pago de las Administraciones Públicas ha descendido de 151 a 144 días.

por las inversiones realizadas al inicio de la actividad, se retrasaría al fijarse el momento del ejercicio del derecho a la deducción al del pago a sus proveedores. Quizás una vez recuperado ese IVA se pudieran plantear solicitar su inclusión en el régimen.

El problema fundamental sin embargo, está en su conformación jurídica. Aún con base en la Directiva de IVA, se ha optado por el sistema más perjudicial de los posibles, ya que extiende su aplicación a empresarios no incluidos en el régimen; fija una fecha máxima de devengo, con lo que la normativa se coloca automáticamente en posición de ser cuestionada por las instituciones europeas, lo que afecta a la propia seguridad jurídica; y por último, y no menos importante, lleva una gestión que se antoja demasiado complicada para los empresarios y profesionales a los que va dirigida.

En cualquier caso no resulta el mecanismo más adecuado para el cumplimiento del objetivo prefijado: evitar el ingreso en la Hacienda Pública de un IVA aún no cobrado. Como ya se ha apuntado, este objetivo se puede conseguir mediante otros mecanismos menos complejos, y sin necesidad de poner en cuestión el principio de devengo; y digo esto, aún a sabiendas, de que en otros países comunitarios también se ha optado por actuar en la misma dirección.

Obviamente, la ventaja de abonar solo el IVA cobrado, se desvanece ante el conjunto de desventajas. No obstante, tampoco son recomendables las generalizaciones, y seguramente su aplicación caso por caso, genere beneficios económicos para los sujetos pasivos que opten por su inclusión en el régimen especial del criterio de caja, pero tampoco serán tantos como se prevé<sup>25</sup>, seguramente. Ojalá me equivoque. Si así fuere, entenderemos que los pequeños

empresarios y profesionales habrán solventado en parte los efectos de la morosidad de sus clientes y sus tensiones de tesorería.

<sup>25</sup> El Ministro de Economía y Hacienda, en su comparecencia en el Congreso con motivo de la aprobación de la Ley 14/2013 llegó a afirmar que el IVA de caja para las empresas y autónomos, favorecería a 1,3 millones de autónomos y a más de un millón de pymes, por lo que el número total de beneficiarios se elevaría a 2,3 millones. Información extraída del periódico *El Economista*, de 12/09/2013, página 24.



## RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS Y DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

JAVIER ARMENTIA BASTERREA (\*)

### I. TIPOS DE EXENCIONES Y REGÍMENES ESPECIALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

**E**n términos generales se puede señalar que, en materia de exenciones dentro del Impuesto sobre Sociedades, existen dos tipos:

**1.- Exención total y de carácter subjetivo.** Esta exención se configura de carácter subjetivo, es decir, en base a la naturaleza del propio sujeto pasivo independientemente de sus actividades y afecta, fundamental aunque no exclusivamente, a entidades comprendidas dentro del sector público. En efecto, el artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (artículo ubicado dentro del capítulo dedicado al sujeto pasivo) regula las exenciones de este tributo. En este artículo 9 se cita a:

- a.- Las Administraciones públicas territoriales.
- b.- Los organismos autónomos y entidades de derecho público de carácter análogo de las Administraciones públicas territoriales.
- c.- Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- d.- Euskaltzaindia.
- e.- Eusko Ikaskuntza - Sociedad de Estudios Vascos.
- f.- Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País.
- g.- Los Fondos de Garantía de Depósitos y los Fondos de Garantía de Inversiones.
- h.- Vías de Álava, S.A.

**2.- Exención parcial.** Junto a las entidades totalmente exentas, existe un régimen especial aplicable a las entidades parcialmente exentas.

En efecto, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades regula un régimen especial aplicable a determinadas entidades que tienen como común denominador que no persiguen como propósito central de su actividad el ánimo de lucro. Es cierto que de forma excepcional o colateral pueden ejercer actividades lucrativas, pero esta situación no se corresponde con su actividad prioritaria o central. Pues bien, a estas entidades que no tienen ánimo de lucro, se les habilita, dentro del Impuesto sobre Sociedades, un régimen específico consistente en disfrutar de una exención parcial.

**3.-** Junto a lo anterior convive un tercer grupo de entidades a las que resulta de aplicación la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

Ello lleva a diferenciar, dentro de este tipo de entidades no exentas totalmente por aplicación del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, los dos siguientes regímenes:

- a.- Por una parte, el régimen especial establecido en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en concreto el régimen establecido en su Título VIII Capítulo XVI. Hay que hacer constar que dentro de este régimen especial, dedicado a las entidades parcialmente exentas, existen especialidades aplicables específicamente a los partidos políticos.
- b.- Por otra parte, el régimen propio de las fundaciones y entidades sin fines lucrativos establecido en la normativa reguladora de las entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo.

Las diferencias fundamentales entre unas y otras entidades (a las que se aplica el régimen de entidades parcialmente exentas y a las que se aplica la Norma Foral de régimen fiscal de las en-

(\*) Licenciado en Derecho.

tidades sin ánimo lucrativo) son, en esencia, las siguientes:

- a.- Aplicación de tipos impositivos diferentes.
- b.- No aplicación a las entidades parcialmente exentas del régimen especial en materia de tributos locales que sí se aplica a las entidades sin ánimo lucrativo.
- c.- No aplicación a las entidades parcialmente exentas de los incentivos fiscales al mecenazgo.

## **II.- RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.**

### **II.a.- Ámbito de aplicación.**

Inicialmente se va a comentar brevemente el régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas contenido en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Este régimen especial se aplica a determinadas entidades, que no se citan de forma nominativa como sucede con las exenciones totales y subjetivas, sino que se aplica a concretas y determinadas entidades.

En efecto, el artículo 120 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señala que el régimen de las entidades parcialmente exentas se aplica a las concretas entidades que cita de forma expresa y que son las siguientes:

- a.- Entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

En este supuesto se hace referencia a las entidades que, en principio, pueden acogerse al régimen fiscal especial regulado en la normativa específica de las entidades sin ánimo de lucro, pero que no pueden acogerse al mismo porque no cumplen alguno o algunos de los requisitos exigidos (entre ellos el de no haber optado por su aplicación) para que pueda resultar de aplicación dicho régimen especial. Al no poderse aplicar el régimen regulado en la Norma Foral de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, estas entidades tributan por el régimen de entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, estas entidades deben cumplir las dos condiciones generales siguientes:

- No deben tener ánimo de lucro y
- No deben reunir los requisitos que permiten acceder al régimen fiscal establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.
- b.- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- c.- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales y profesionales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores, los partidos políticos y las cofradías de pescadores.
- d.- Los Fondos de Promoción de Empleo (constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización).
- e.- Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.

Si se compara esta relación con la contenida en el artículo 29.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (que señala las entidades a las que se aplica el tipo de gravamen del 21%) resulta que todas ellas aparecen citadas en la misma y a todas, por consiguiente, se les aplica el tipo de gravamen del 21%.

## **II.b.- Contenido del régimen especial de las entidades parcialmente exentas.**

El régimen especial de las entidades parcialmente exentas consiste en dejar determinadas rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, se dejan exentas no todas las rentas, sino rentas concretas y determinadas obtenidas por las entidades relacionadas anteriormente.

A efectos didácticos se va a realizar la siguiente clasificación general de las rentas:

- Rentas procedentes de la realización de actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica.
- Rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas.
- Rendimientos derivados del patrimonio.
- Incrementos y disminuciones patrimoniales.

## **II.c.- Rentas exentas.**

En términos generales se puede afirmar que la exención se reconoce a aquel aspecto de la actividad de la entidad que tiene relación o carácter social. Así, las rentas que se declaran exentas son las siguientes:

- a.- Las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de la entidad. Para la aplicación de esta exención es importante que exista una relación directa de la renta obtenida con el objeto o finalidad específica de la entidad.

Algunos conceptos o rentas son fácilmente integrables dentro de esta exención. Así, por ejemplo, entre las rentas exentas se pueden incluir las cuotas percibidas de los asociados y las subvenciones públicas destinadas a las finalidades de la entidad sin fines lucrativos.

Ahora bien, hay que señalar que si bien inicialmente parece concederse una exención amplia (toda vez que se hace referencia expresa a las rentas que proceden de la realización de actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica) la cuestión problemática surge cuando dichas entidades realizan determinadas actividades económicas para conseguir medios económicos para atender su objeto o finalidad específica. Y surge esta cuestión dado que entre las rentas que se declaran como no amparadas por la exención se cita expresamente a los rendimientos derivados de las explotaciones económicas.

Así, si inicialmente, al definirse las rentas exentas en los términos que se han indicado, no parece que se establezcan límites, sin embargo dicho límite sí parece existir cuando se hace referencia específica, entre las rentas no exentas, a las derivadas de explotaciones económicas.

La cuestión no es pacífica y el problema se agudiza cuando se comprueba que hay entidades que realizan actividades económicas como mecanismo necesario para alcanzar su objeto o finalidad.

Los Tribunales entienden que se encuentra exenta la explotación económica si constituye su objeto o finalidad específica.

En mi opinión la cuestión hay que resolverla caso por caso, lo que dificulta establecer una regla general. Y para resolver esta cuestión hay que tener en cuenta tanto que las entidades no persigan de forma primordial la obtención de rentas mediante el ejercicio de explotaciones económicas, como que este ejercicio sea un fin para conseguir su objeto social o finalidad de carácter general.

- b.- Las rentas 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.

Al igual que en el caso anterior, también aquí es importante la relación directa con el objeto social o finalidad específica.

Además ha de tenerse en cuenta que en este caso, a diferencia de lo que sucede en la siguiente letra, se hace referencia a que tanto las adquisiciones como las transmisiones tienen que ser a título lucrativo.

c.- Las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica siempre y cuando el importe total obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

En este caso la exención precisa del cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Transmisión onerosa de bienes.
- Los bienes transmitidos tienen que estar afectos a la realización del objeto o finalidad específica de la entidad.
- Se debe reinvertir todo el importe obtenido en nuevas inversiones relacionadas con el objeto o finalidad específica de la entidad.

En definitiva, se trata de un supuesto de exención por reinversión cuyo disfrute exige, además de lo señalado anteriormente, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Obligación de reinvertir el importe total obtenido en un determinado plazo, el comprendido entre el año anterior a la fecha de la enajenación (entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial) y los tres años posteriores.

¿Qué sucede en el caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado anteriormente?. En este supuesto, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los correspondientes intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció dicho plazo.

- Mantenimiento de los bienes objeto de reinversión en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil sea inferior.

¿Qué sucede en el caso de que se produzca una transmisión de los elementos antes del término del citado plazo?. En este caso se determina la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

#### **II.d.- Rentas a las que no alcanza la exención.**

La exención no alcanza a las siguientes rentas:

a.- Los rendimientos derivados de explotaciones económicas.

La cuestión se centra en determinar qué se entiende por rendimientos procedentes de actividades económicas. Por tales se entienden todos los rendimientos 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. Esto es, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades adopta el concepto tradicional de actividad económica.

Tal como se ha señalado anteriormente se mantiene la dificultad, en la práctica, de

delimitar con carácter general en qué casos el objeto o finalidad específica supone necesariamente la realización de una actividad calificable como explotación económica. A fin de no ser reiterativo, me remito a lo señalado anteriormente a este respecto.

b.- Las rentas derivadas del patrimonio.

c.- Las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en el apartado dedicado a las rentas exentas. En este grupo se pueden incluir:

- Los incrementos y disminuciones a título gratuito que no se obtengan en cumplimiento del objeto o finalidad específica.
- Los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión onerosa de bienes afectos al objeto social o finalidad específica que no cumplan los requisitos para que resulte aplicable la exención por reinversión.
- Los incrementos y disminuciones manifestados en la transmisión lucrativa u onerosa de bienes no afectos a su objeto o finalidad específica.

En esta materia de rentas no exentas hay que tener en cuenta que existen disposiciones aplicables específicamente a los partidos políticos, en los términos que luego se especifican, y que, en resumen, amplían el concepto de renta exenta.

En resumen, las rentas exentas y no exentas son las que se enmarcan en la tabla 1.

#### **II.e.- Determinación de la base imponible.**

La base imponible se determina aplicando las normas establecidas en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, esto es, aplicando los artículos del 10 al 24, ambos incluidos, de la Norma Foral reguladora de este tributo.

Tabla 1.

Rentas procedentes de la realización de actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica:	Exentas.
Rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas:	Unas veces exentas y otras no exentas, en función del cumplimiento de determinados requisitos.
Rendimientos derivados del patrimonio	No exentas.
Incrementos y disminuciones patrimoniales:	Unas veces exentas y otras no exentas, en función del cumplimiento de determinados requisitos.

Ahora bien, dichas normas operan sobre la renta derivada de las actividades sujetas a gravamen. Por tanto, la contabilidad de la entidad debe permitir la identificación, de forma detallada, de los gastos e ingresos correspondientes a las rentas no exentas.

Dentro de las especialidades que se deben tener en cuenta en este régimen de las entidades parcialmente exentas se encuentran las que se detallan a continuación. Estas especialidades se encuentran relacionadas con los gastos fiscalmente no deducibles. Así, no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (referido precisamente a los gastos no deducibles), los siguientes:

- a.- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. ¿Qué sucede con los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas?. En estos casos, los gastos parcialmente imputados a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que represente el volumen de operaciones obtenido en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto del volumen total de operaciones de la entidad.

Esta limitación tiene su apoyo en la no integración en la base imponible de las rentas exentas, lo que limita la deducibilidad de los gastos necesarios para obtener estas rentas exentas.

b.- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinan al sostenimiento de las actividades exentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

#### **II.f.- Deuda tributaria.**

Determinada la base imponible, cabe la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, en los términos establecidos en el artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

La cuota íntegra se obtiene aplicando a la base imponible el tipo de gravamen del 21%.

Sobre la cuota íntegra pueden aplicarse las deducciones y bonificaciones previstas en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, teniendo presente que las deducciones deben operar respecto de las actividades no exentas.

#### **II.g.- Obligación de autoliquidación.**

En principio, y con carácter general, los sujetos pasivos están obligados a presentar y suscribir una autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien:

a.- Los sujetos pasivos exentos a que se refiere el artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades no están obligados a presentar la autoliquidación.

b.- Los sujetos pasivos a los que se aplica el régimen de entidades parcialmente exentas están obligados a declarar la totalidad de las rentas, tanto las exentas como las no exentas. En el supuesto de que sólo obten-

gan rentas exentas también hay obligación de presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades. Esta es la regla general. Ahora bien, dichos sujetos pasivos no tienen obligación de presentar declaración cuando cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

- Que sus ingresos totales no superen la cantidad de 100.000 euros anuales. En esta cantidad se deben computar las rentas exentas, como las no exentas.
- Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales.
- Que todas las rentas no exentas estén sometidas a retención, con independencia de que no haya soportado una retención efectiva al darse alguna de las excepciones a la obligación de practicar retención.

#### **II.h.- Obligaciones formales.**

Las entidades sometidas a este régimen especial deben darse de alta en el índice de entidades y deben llevar su contabilidad conforme a lo previsto en el Código de Comercio o en las normas específicas por la que se rigen.

En todo caso, tal como se ha señalado anteriormente, la contabilidad ha de ser llevada de forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas.

#### **II.i- Partidos políticos.**

Los partidos políticos tienen un régimen específico dentro del propio régimen especial de las entidades parcialmente exentas. Estas especialidades del régimen se refieren a las siguientes materias:

a.- Rentas exentas. Tratándose de partidos políticos quedan exentas las rentas obtenidas para la financiación de las actividades

que constituyen su objeto o finalidad específica. En concreto, la exención resulta aplicable a los siguientes rendimientos o incrementos de patrimonio.

- Las cuotas y aportaciones satisfechas por sus afiliados. Esta exención también debe extenderse a las aportaciones realizadas por sus simpatizantes.
- Las subvenciones públicas percibidas para su financiación.
- Las donaciones privadas efectuadas por personas físicas o jurídicas, así como cualesquiera otros incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de adquisiciones a título lucrativo.

También quedan exentos:

- Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas propias, si bien la exención debe ser expresamente declarada por la Administración Tributaria.
  - Los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio del partido político.
- b.- Retenciones. Las rentas exentas no están sujetas a retención ni ingresos a cuenta.
- c.- Obligación de presentar declaración. Se establece la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades con relación a las rentas no exentas.

Respecto al tipo de gravamen hay que señalar que no existe especialidad y, por lo tanto, se aplica a la base liquidable el tipo del 21%.

### **III.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS RESULTANTE DE LA NORMA FORAL 16/2004, DE 12 DE JULIO.**

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, regula el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo. Esta regulación se puede estructurar, en lo que ahora interesa, en tres partes:

- a.- Concepto y requisitos de las entidades sin fines lucrativos a las que va a resultar aplicable el régimen fiscal especial que prevé la propia Norma Foral.
- b.- Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades aplicable a las entidades sin fines lucrativos que entren dentro del concepto establecido en la Norma Foral.
- c.- Régimen fiscal especial aplicable a las referidas entidades sin fines lucrativos en el ámbito de los Tributos Locales; de forma concreta este régimen contiene disposiciones especiales respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

A continuación se va a desarrollar el contenido de estos tres apartados.

#### **III.a.- Concepto y requisitos de las entidades sin fines lucrativos.**

La Norma Foral contiene un concepto de entidades sin fines lucrativos a efectos exclusivamente fiscales. De esta forma, quienes tengan la consideración "fiscal" de entidades sin fines lucrativos podrán acceder al régimen fiscal especial contenido en la misma y que básicamente comprende estos conceptos:

- a.- Aplicación de un régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades.
- b.- Aplicación de un régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en

el Impuesto sobre Actividades Económicas y en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

c.- Aplicación de los incentivos fiscales previstos para el mecenazgo, en la medida que las entidades sin fines lucrativos resulten beneficiarias de las aportaciones.

Por lo tanto es fundamental conocer a qué entidades considera la Norma Foral como entidades sin fines lucrativos. En términos generales se puede afirmar que tienen esta consideración las entidades que cumplan los siguientes requisitos:

**1.-** Debe tratarse de fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, así como las federaciones y asociaciones de las mismas.

**2.-** Las entidades citadas anteriormente deben perseguir fines de interés general. A estos efectos, y con carácter meramente orientativo, se citan como fines de interés general los siguientes: defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y de actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado y de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y estatutarios y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia y de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información o de la investigación científica y desarrollo tecnológico.

**3.-** Las entidades deben estar inscritas en el correspondiente registro.

**4.-** Deben cumplir los requisitos que prevé la Norma Foral citada anteriormente. Estos requisitos que establece la Norma Foral, que junto a los demás señalados anteriormente, deben cumplir las entidades para ser consideradas entidades sin fines lucrativos son, en esquema, los siguientes:

a.- Destinar a la realización de fines de interés general una parte importante de sus rentas e ingresos.

b.- La actividad desarrollada no consista en explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

c.- Los fundadores, patronos y representantes, así como sus parientes, no sean los beneficiarios principales de la actividad de la entidad.

d.- Los cargos representativos deben ser gratuitos.

e.- En caso de disolución, su patrimonio debe tener un destino concreto relacionado con actividades de interés general.

f.- Deben elaborar anualmente una memoria económica.

A continuación se van a comentar estos requisitos.

**1.-** Deben destinar a la realización de los fines de interés general, como mínimo, el 70% de determinadas rentas e ingresos. El resto de las rentas e ingresos debe destinarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

En efecto, la Norma Foral señala expresamente que las entidades deben destinar a la realización de los fines de interés general, al menos, el 70% de las siguientes rentas e ingresos:

a.- Las rentas de las explotaciones económicas que se desarrolle. En este caso, el concepto de explotación económica que hay que tener en cuenta es el general, no el que luego se regula en el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades, donde se distingue entre explotación económica exenta y no exenta de dicho tributo. Por lo tanto deben destinarse a la realización de los fines de interés general el 70% de las rentas de todas las explotaciones económicas, se encuentren o no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

b.- Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de los que sean titulares las entidades. Ahora bien, en el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas por la transmisión de inmuebles, siempre que:

- La transmisión sea de carácter oneroso.
- En el inmueble que se transmite se debe desarrollar, por la entidad, su objeto o finalidad específica.
- El importe obtenido en la transmisión se debe reinvertir en bienes y derechos en los que la entidad desarrolla su actividad. La reinversión tiene que ser de todo el importe obtenido en la transmisión de bienes inmuebles.

También hay que señalar que en el cálculo del 70% no entran las rentas obtenidas en la transmisión, también a título oneroso, de títulos, valores, derechos económicos o bienes de naturaleza mobiliaria que estén integrados en la dotación patrimonial o hayan sido afectados a los fines de la entidad, siempre que la contraprestación se reinvierte en bienes o derechos de carácter dotacional o con la misma afección.

c.- Los ingresos que se obtengan por la entidad por cualquier otro concepto. En estos casos, para aplicar el citado porcentaje del 70% deben deducirse determinados gastos. Estos gastos que pueden ser objeto de deducción son los siguientes:

- Los gastos en que se haya incurrido para obtener dichos ingresos. En este grupo entran aquellos gastos que están directamente vinculados con la obtención de los ingresos de que se trate.
- La parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, gastos de personal, gastos de gestión, gastos finan-

cieros y tributos, en la medida en que contribuyan a obtener ingresos.

Dentro de los ingresos no se deben contabilizar, a los efectos del requisito que se está comentando, las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de aportación patrimonial en el momento de su constitución, así como las aportaciones o donaciones recibidas por dicho concepto en un momento posterior.

Se ha indicado anteriormente que las entidades sin fines lucrativos deben destinar a la realización de los fines de interés general, como mínimo, el 70% de determinadas rentas e ingresos. Ahora bien, ¿qué plazo existe para cumplir este requisito?. La Norma Foral señala que el cumplimiento de este requisito debe efectuarse entre la fecha de inicio del ejercicio en que se obtienen las rentas e ingresos y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio en que se han obtenido dichas rentas e ingresos.

Ahora bien, esta regla general de los 4 años tiene una excepción. En efecto, las rentas obtenidas por la transmisión de valores deben destinarse a la realización de los fines de interés general en un plazo de 10 años. Para que sea aplicable esta disposición especial se precisa cumplir los siguientes requisitos:

- La transmisión de los valores de los que proceden las rentas debe realizarse a título oneroso.
- Los valores objeto de transmisión deben tener una antigüedad superior a los 3 años.

**2.-** El segundo requisito que se exige a las entidades para tener la consideración de entidades sin fines lucrativos es que la actividad que realicen no consista en el desarrollo de explotaciones económicas que sean ajenas al propio objeto o finalidad estatutaria. No es que la Norma Foral impida a este tipo de entidades el desarrollo de explotaciones económicas; lo que se requiere es que esta explotación no sea ajena al objeto o finalidad estatutaria.

A estos efectos la normativa señala que no existirán problemas, cara a entender cumplido este requisito, en aquellos supuestos en que el volumen de operaciones del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no exceda del 40% del volumen total de operaciones de la entidad. Además se precisa que las explotaciones económicas no exentas no vulneren las normas de defensa de la competencia. En esta materia existe una especialidad referente a las federaciones deportivas, ya que se establece que los ingresos de los espectáculos deportivos obtenidos por federaciones deportivas no se incluirán en el cómputo del 40% de los ingresos de las explotaciones económicas no exentas. También hay que tener en cuenta que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no supone, a los efectos de este cálculo, explotación económica.

**3.-** El tercer requisito que deben cumplir las entidades para ser consideradas como entidades sin ánimo lucrativo tiene que ver con los destinatarios de las actividades que desarrolla la entidad. La Norma Foral pretende excluir de la condición de entidades sin ánimo lucrativo a aquellas entidades que tengan como destinatarios de sus actividades a determinadas personas o parientes.

En efecto, se exige a las entidades que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges, parejas de hecho (en el marco de la Ley del Parlamento Vasco que las regula) o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de los anteriormente citados no sean:

- destinatarios principales de las actividades que desarrollen las entidades; sí pueden ser destinatarios, pero no con carácter principal y menos con carácter exclusivo,
- ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Ahora bien, este requisito no se exige respecto de las siguientes actividades:

- Investigación científica y desarrollo tecnológico.

- Asistencia social o deportiva a que se refiere la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, se hace referencia a las siguientes actividades:

- Asistencia social: Protección de la infancia y de la juventud; asistencia a la tercera edad; educación especial y asistencia a personas con discapacidad; asistencia a minorías étnicas; asistencia a refugiados y asilados; asistencia a transeúntes; asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; acción social comunitaria y familiar; asistencia a ex – reclusos; reinserción social y prevención de la delincuencia; asistencia a alcohólicos y toxicómanos; y cooperación para el desarrollo.

- Actividades deportivas: Se hace referencia a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, exceptuándose los espectáculos deportivos.

- Fundaciones cuya finalidad es la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Vasco o del Patrimonio Histórico Español que cumplan las condiciones exigidas por la ley del Patrimonio Cultural Vasco, la ley del Patrimonio Histórico Español o la respectiva ley de la Comunidad Autónoma.

**4.-** El cuarto requisito que se exige a las entidades se refiere a la gratuitad de los cargos representativos de la entidad. En efecto, se exige a las entidades que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno deben ser gratuitos.

Igualmente, este requisito de gratuitad se exige a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, si bien, se entiende cumplido este requisito en los casos en que, habiendo retribución, la misma se ingrese o reintegre a la entidad. Naturalmente en este caso, el administrador no de-

berá tributar por la retribución percibida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni se deberá practicar retención sobre la cantidad satisfecha al referido administrador.

Ahora bien, la gratuitad de los citados cargos representativos no impide que tengan derecho y puedan ser reembolsados de los gastos que les origine el desarrollo de sus funciones, siempre que dichos gastos estén suficientemente justificados.

No obstante, y como cláusula de garantía del cumplimiento de este requisito referido a la gratuitad de los cargos representativos de la entidad, se precisa que las compensaciones por gastos de estos cargos representativos no superen los límites establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que una dieta pueda ser considerada como dieta exceptuada de gravamen.

Otra excepción a este requisito de la gratuitad de los cargos se produce en el caso de asociaciones declaradas de utilidad pública. En estos casos los órganos de representación sí pueden recibir retribuciones, siempre y cuando no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas.

Finalmente hay que indicar que los cargos de patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno sí pueden recibir retribuciones por los servicios que presten a la entidad, si bien para ello se precisa el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Debe tratarse de la prestación de servicios fuera o al margen de lo que implica su propia función representativa de la entidad.
- Deben cumplirse los requisitos previstos en las normas que regulan la entidad.
- No cabe que dichas personas participen en los resultados económicos de la entidad, bien sea de forma directa (por sí mismos), o de forma indirecta (a través de personas o entidades interpuestas).

**5.-** El quinto requisito tiene que ver con la disolución de la entidad. En estos casos el requisito que tiene que cumplirse es que su patrimonio se destine, en su totalidad, a determinadas entidades. A estos efectos existen dos opciones, ya que el patrimonio se puede destinar a:

- a.- A alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo a las que alude la propia Norma Foral en su artículo 18.
- b.- A entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. Para que sea posible este destino se debe prever expresamente en los estatutos de la entidad que se va a disolver o se ha disuelto.

En estos casos está prevista la aplicación a las entidades sin fines lucrativos del régimen de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo. Esta previsión implica, entre otras cosas, que no se produce renta de carácter fiscal por el hecho de que se transmitan bienes desde la entidad que se disuelve a la entidad que los recibe. Ahora bien, el receptor debe valorar dichos bienes en el importe que tenían en el transmisor.

Lo que en modo alguno es posible es la reversión del patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, excepto en el supuesto de que la reversión esté prevista a favor de alguna de las entidades beneficiarias de mecenazgo a que se refiere el citado artículo 18 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio.

**6.-** Con carácter anual, las entidades deben elaborar una memoria económica. La normativa señala un contenido mínimo que debe tener dicha memoria económica, que es el siguiente:

- a.- Deben especificarse claramente los ingresos y los gastos del ejercicio de que se trate. Esta especificación debe permitir su identificación por categorías y por proyectos.

Deben identificarse los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de su objeto. Los gastos de cada proyecto se deben clasificar por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.

Igualmente deben identificarse las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades, así como los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.

Finalmente debe existir especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a efectos del cumplimiento del requisito de destino de un porcentaje de las rentas e ingresos a la actividad específica de la entidad, así como una descripción del destino o de la aplicación dada a las rentas e ingresos.

b.- Debe especificarse el porcentaje de participación que la entidad tenga en entidades de carácter mercantil, incluyendo la identificación de la entidad, su domicilio social y su número de identificación fiscal.

c.- Deben especificarse los pagos realizados, por el concepto que sea, dinerarios o en especie, a los patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno. Esta especificación alcanza también a los reembolsos por los gastos que se les hayan originado por el desempeño de sus funciones y a las remuneraciones por los servicios prestados a la entidad por concepto diferente de los propios de sus funciones en la entidad sin fines lucrativos.

d.- Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participen, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.

e.- Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad. Debe identificarse al colaborador que participe en los mismos, indicando las cantidades percibidas.

f.- Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad para el caso de disolución. Si la disolución tiene lugar, ese año se indicará el destino que se haya dado al patrimonio.

Esta memoria económica hay que presentarla junto con la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, existe una excepción a esta regla general. Esta excepción, que implica no tener que presentar la memoria económica, afecta a las entidades sin fines lucrativos cuyo volumen total de ingresos del periodo impositivo no supere los 30.000 euros y, además, no participen en sociedades mercantiles. Ahora bien, en estos casos, aunque las entidades no tienen que presentar la memoria económica junto con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, sí tienen la obligación de elaborarla.

### **III.b.- Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades.**

La Norma Foral a la hora de establecer el régimen tributario que, respecto al Impuesto sobre Sociedades, corresponde a las entidades sin fines lucrativos, establece disposiciones especiales respecto a la determinación de las rentas exentas, con especial referencia a las rentas procedentes del ejercicio de explotaciones económicas, a la determinación de la base imponible, al tipo tributario y a las obligaciones contables y formales.

Hay que señalar que a estas entidades se les aplican las especialidades del régimen establecido expresamente para ellas y, en lo no previsto específicamente, se aplica el régimen general previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

A continuación se va a hacer un breve comentario a cada uno de los apartados citados anteriormente.

### 1.- Rentas exentas.

La Norma Foral distingue entre las rentas exentas y las rentas no exentas. Las rentas exentas son las siguientes:

a.- Las rentas procedentes de donativos y donaciones que la entidad perciba para participar en los fines de la entidad. En este apartado se incluyen:

- Las cantidades recibidas en concepto de dotación patrimonial, tanto en el momento inicial de la constitución de la entidad, como las percibidas en un momento posterior.

- Las ayudas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial que se regulan expresamente en la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio.

- Las cantidades recibidas en virtud de los contratos de patrocinio publicitario.

b.- Los ingresos procedentes de las cuotas que satisfacen los asociados, los colaboradores y los benefactores de la entidad. Ahora bien, estos ingresos no se encuentran exentos si dichas cuotas generan derecho a percibir prestaciones procedentes del ejercicio de una explotación económica no exenta.

c.- Las subvenciones. Ahora bien, no se encontrarán exentas las que financien explotaciones económicas no exentas.

d.- Las rentas procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad sin fines lucrativos.

e.- Las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones, tanto a título oneroso como a título gratuito, de bienes o derechos, incluidas las procedentes de la propia disolución y liquidación de la entidad.

f.- Las rentas o ingresos obtenidos por el ejercicio de explotaciones económicas que sí tienen la consideración de exentas. Ahora bien, ¿cuándo los ingresos procedentes de una explotación económica se encuentran exentos?. Para resolver esta cuestión, la Norma Foral especifica tres supuestos en los que las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos se encuentran exentas. Las rentas que no se encuentren en los supuestos que ahora se van a señalar tendrán la consideración de rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, y por lo tanto formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Estos tres grupos de explotaciones económicas exentas son los siguientes:

a.- Las rentas que procedan de las explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. A estos efectos conviene recordar que uno de los requisitos que deben cumplir las entidades para ser consideradas como entidades sin fines lucrativos es que la actividad desarrollada por la entidad no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

b.- También se consideran explotaciones económicas exentas las explotaciones que tienen un mero carácter auxiliar o complementario de, o bien explotaciones económicas exentas, o bien de actividades que tienen como finalidad cumplir los fines u objeto de la entidad.

En este supuesto el problema es determinar en qué casos se considera que una explotación económica tiene el carácter de auxiliar o complementario. La Norma Foral establece una regla que opera con carácter automático. Así, tienen esta consideración cuando el volumen de operaciones de cada ejercicio, teniendo en cuenta todas las explotaciones econó-

micas, no supere el 25% del volumen total de operaciones de la entidad.

c.- Igualmente se consideran explotaciones económicas exentas las explotaciones que tienen escasa relevancia. La propia Norma Foral señala que son explotaciones económicas de escasa relevancia aquéllas cuyo volumen de operaciones de cada ejercicio no supere la cifra de 30.000 euros. A estos efectos se computan todas las explotaciones económicas.

## **2.- Determinación de la base imponible.**

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos está formada por las rentas derivadas de explotaciones económicas que no tienen la consideración de exentas.

Respecto a los gastos deducibles, la normativa establece una delimitación negativa, esto es, indica qué tipos de gastos no puede aplicar la entidad sin ánimo de lucro. Estos gastos que no tienen la condición de deducibles son los siguientes:

a.- Los gastos que no tengan la consideración de deducibles en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. A este respecto la Norma Foral reguladora de este tributo establece en su artículo 14 una relación de gastos que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles.

b.- Los gastos que guardan una relación directa con las rentas que tienen la consideración de exentas. Por lo tanto estos gastos imputables de forma exclusiva con las rentas exentas no son deducibles.

¿Qué sucede con los gastos que se pueden imputar a rentas no exentas y rentas exentas? En este caso, los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas, y por lo tanto con el carácter de deducibles, se deducirán en el porcentaje que resulte de dividir el volumen de operaciones derivado de explotaciones económicas

no exentas entre el volumen total de operaciones de la entidad.

c.- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales que no se encuentren afectos a explotaciones económicas sometidas a gravamen. En consecuencia, sólo son deducibles la amortización de los elementos patrimoniales afectos a explotaciones económicas sometidas al Impuesto sobre Sociedades.

d.- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados, incluyendo los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

La Norma Foral establece una regla general de valoración para los casos de disolución de las entidades sin fines lucrativos. Así, se establece que en los casos en que se produzca la disolución de una entidad sin fines lucrativos y sus bienes y derechos se transmitan a otra entidad beneficiaria del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, se valorarán en la entidad adquirente de dichos bienes y derechos por los mismos valores que tenían antes de la transmisión en la entidad que se disuelve y conservarán la fecha de adquisición que tenía en la entidad disuelta.

## **3.- Tipo de gravamen.**

El tipo de gravamen que se aplica a las entidades sin fines lucrativos es del 10%.

## **4.- Obligaciones contables y formales.**

Dentro de este apartado se van a examinar tres cuestiones: las obligaciones contables, la obligación de declarar y la aplicación del régimen fiscal.

### **a.- Obligaciones contables.**

La Norma Foral contiene una referencia a las obligaciones contables de las entidades sin fines lucrativos. Ahora bien, sólo establece las obligaciones contables previstas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades a las

entidades sin fines lucrativos que desarrollen explotaciones económicas no exentas.

Este artículo se ve completado con lo establecido en el artículo 126 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, que establece la obligación de llevar la contabilidad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen los sujetos pasivos del citado tributo.

La contabilidad de estas entidades sin ánimo de lucro que desarrollan explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades debe permitir identificar claramente los ingresos y los gastos que se corresponden con esas explotaciones económicas no exentas; esto es, deben permitir identificar claramente los ingresos y gastos que deben formar parte de la base imponible del Impuesto.

#### **b.- Obligación de declarar.**

Todas las entidades sin fines lucrativos a las que resulte de aplicación el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades tienen la obligación de presentar la declaración por el Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto:

a.- La obligación de presentar este tipo de declaración, en el marco de la Norma Foral, precisa que la entidad sin fines lucrativos haya optado por la aplicación del régimen especial del Impuesto sobre Sociedades regulado en dicha disposición general.

b.- La obligación de presentar declaración afecta tanto a las entidades sin fines lucrativos que desarrollen explotaciones económicas exentas, como a las que desarrollen explotaciones económicas no exentas.

c.- La declaración del Impuesto sobre Sociedades debe comprender la totalidad de las rentas obtenidas por la entidad, tanto las que se encuentren exentas, como las que no se encuentren exentas. Por lo tanto, con independencia de que las ren-

tas exentas no se incluyan en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sí deben declararse.

#### **c.- Aplicación del régimen fiscal especial.**

Las entidades sin fines lucrativos que reúnan los requisitos que se han citado anteriormente pueden optar por la aplicación del régimen fiscal especial que comprende el régimen previsto para el Impuesto sobre Sociedades y el régimen especial en tributos locales, al que se va a hacer referencia seguidamente.

El ejercicio de esta opción se debe comunicar a la Diputación Foral de Álava y el régimen fiscal se aplicará en el período impositivo que se cierre con posterioridad a la fecha de comunicación de esta opción.

Una vez ejercitada la opción, no es preciso renovarla periódicamente ya que el régimen se aplica en los ejercicios sucesivos de forma indefinida, siempre y cuando se mantenga el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial y la entidad sin ánimo lucrativo no renuncie a la aplicación de este régimen especial.

Ahora bien, ¿desde cuándo empieza a surtir efectos la renuncia por el régimen especial?. A diferencia de lo que sucede cuando se opta por la aplicación del régimen especial, la renuncia empieza a surtir efectos desde el período impositivo que se inicie con posterioridad a la presentación de la comunicación de la renuncia.

En materia de régimen especial de los tributos locales, las entidades sin fines lucrativos también deben comunicar el ejercicio de la opción o la renuncia al mismo. Ahora bien:

a.- En lo que respecta al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la comunicación, tanto de la opción como de renuncia, deberá dirigirse al Ayuntamiento correspondiente, que es el de localización del inmueble.

b.- Por lo que respecta al Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación de la opción o la renuncia se presentará ante el Ayuntamiento respectivo o ante la Diputación Foral de Álava, según de qué tipo de cuotas se trate y otra gestión corresponda a una u otra Administración tributaria.

### **III.c.- Régimen especial en Tributos Locales.**

En materia de tributos locales se establece un régimen especial que tal como se ha indicado anteriormente afecta al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al Impuesto sobre Actividades Económicas y al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La aplicación de esta regulación requiere una comunicación de la entidad sin fines lucrativos a la Administración tributaria correspondiente. Naturalmente, la operatividad de este régimen especial en materia de Haciendas locales queda condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos para tener la consideración de entidades sin fines lucrativos.

### **1.- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.**

En este tributo se establece la exención de los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos. Ahora bien, esta exención no alcanza a los bienes en los que la entidad sin fines lucrativos desarrolla explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto, la aplicación de esta exención requiere:

a.- De un elemento subjetivo: la exención se vincula a entidades sin fines lucrativos.

b.- De un elemento objetivo: la exención alcanza a los bienes inmuebles, excepto los que se encuentren afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

### **2.- Impuesto sobre Actividades Económicas.**

Las entidades sin fines lucrativos también se encuentran exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas que tengan la consideración de exentas en el Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, no se encuentran exentas por las explotaciones económicas que tienen la consideración de no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de que resulte aplicable la exención general establecida en el Impuesto sobre Actividades Económicas para el caso de que el volumen de operaciones sea inferior a dos millones de euros.

### **3.- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre los referidos terrenos.

Por otra parte, la regulación de este Impuesto señala que es sujeto pasivo del Impuesto a título de contribuyente:

a.- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 33 de la Norma Foral General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b.- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 33 de la

Norma Foral General Tributaria, que transmite el terreno, o que constituya o transmite el derecho real de que se trate.

Pues bien, se establece la exención de los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer este Impuesto corresponda a una entidad sin fines lucrativos.

Ahora bien, se indica igualmente que en el caso de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, efectuados a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana opera siempre y cuando los terrenos no se encuentren afectos a explotaciones económicas no exentas a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

#### **IV.- PROYECTO DE NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

El pasado 15 de octubre de 2013 se aprobó por parte de la Diputación Foral un proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Este proyecto de Norma Foral se ha remitido a las Juntas Generales para su reglamentaria tramitación y, caso de aprobarse, sustituirá a la actual normativa reguladora de dicho tributo.

El proyecto de Norma Foral no modifica el régimen que sobre las entidades parcialmente exentas se contiene en la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades. Lo más destacable que hace es integrar este régimen especial dentro del régimen general, pero conservando sus peculiaridades.

En este sentido la exposición de motivos del proyecto de Norma Foral señala expresamente que "en el marco de simplificación del impuesto, se ha acometido un proceso de limitación de los regímenes especiales, procediendo cuando ha sido necesario, a la incorporación al régimen general, con las debidas adaptaciones, de algunos de ellos, así como a reformular las condiciones de su aplicación, eliminando aquellos regímenes especiales que se ha considerado preciso por no

responder en la actualidad a las finalidades para las que fueron creados o por haber sido superados por la evolución económica general. Por ello, han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas, las sociedades patrimoniales, la minería, la investigación y explotación de hidrocarburos, la transparencia fiscal internacional, el de determinados contratos de arrendamiento financiero o el de las entidades parcialmente exentas."



## EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO A LA LUZ DE LAS RECIENTES REFORMAS NORMATIVAS: ALGUNAS CONSIDERACIONES

JUAN CALVO VÉRGEZ (\*)

### I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido la regulación del Impuesto sobre las Labores del Tabaco se encuentra recogida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales (LIE), así como en su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y recientemente modificado a través del Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

¿Cuál es el ámbito objetivo de este Impuesto Especial? En líneas generales su ámbito objetivo lo constituyen las labores del tabaco susceptibles de ser fumadas y dispuestas para ello, quedando en consecuencia excluido del mismo el tabaco en rama o sin elaborar, así como los desperdicios del tabaco. Estos últimos productos podrán no obstante ser empleados como materias primas en la fabricación de labores de tabaco, de modo que, una vez obtenidas dichas labores, pasarán a ser objeto de gravamen. En cambio, no forman parte del ámbito objetivo del Impuesto el tabaco para mascar y el rapé. Ambas labores del tabaco tienen en común el hecho de que su consumo no supone en ningún caso la aspiración de humo.

Por tanto, y a tenor de lo dispuesto por el art. 56 de la LIE, tienen la consideración de labores del tabaco a los efectos del impuesto: los cigarros y cigarritos; los cigarrillos; la picadura para liar; y los demás tabacos para fumar.

Al igual que sucede en relación con otros Impuestos Especiales la Ley 38/1992, a través de su art. 59, reproduce un conjunto de conceptos y definiciones establecidos por la Directiva 95/59/CEE que deben ser tomados en consideración. Por ejemplo, tienen la consideración de ci-

garros (cuando su peso por unidad exceda de 3 gramos) o de cigarritos (en el supuesto de que su peso por unidad no excediese de 3 gramos), y siempre que sean susceptibles de ser fumados tal y como se presentan: los rollos de tabaco constituidos totalmente por tabaco natural; los rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural; los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior del color natural de los cigarros que cubra íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla (en el caso de los puros con boquilla), así como de una subcapa, ambas de tabaco reconstituido<sup>1</sup>; y los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior de tabaco reconstituido del color normal de los cigarros que cubra íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla en el caso de los puros con boquilla, cuando su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 2'3 gramos y su perímetro, al menos en un tercio de su longitud, sea igual o superior a 34 milímetros.

Igualmente tienen la consideración de cigarros o cigarritos los productos constituidos parcialmente por sustancias distintas del tabaco, siempre y cuando respondan a los restantes criterios anteriormente indicados y en tanto en cuanto tales productos vayan provistos de alguna capa de tabaco natural o de tabaco reconstituido.

¿Y qué hemos de entender por "cigarrillos"? Con carácter general tienen la consideración de tales aquellos rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarros ni cigarritos, así como los rollos de tabaco que, mediante una simple manipulación no industrial, se introduzcan en fundas de cigarrillos o se envuelvan en hojas de papel para fumar y aquellos otros

(\*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.

<sup>1</sup>Es necesario no obstante en el presente caso que su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 2'3 gramos y que su perímetro, al menos en un tercio de su longitud, sea igual o superior a 34 milímetros.

productos que, respondiendo a los criterios anteriormente reseñados, estén constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco salvo que, no conteniendo tabaco en absoluto, se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.<sup>2</sup>

Se considera tabaco para fumar o picadura el tabaco cortado o fraccionado de otro modo, hilado o prensado en plancha, no incluido en los conceptos anteriormente reseñados y que sea susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior. Asimismo tienen esta consideración los restos de tabaco acondicionados para la venta al por menor que no sean cigarrillos, cigarritos ni cigarros, y que sean susceptibles de ser fumados. Igualmente adquieren esta consideración de tabaco para fumar los productos que, respondiendo a los criterios anteriormente indicados, se encuentren constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco salvo que, no conteniendo tabaco en absoluto, se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.<sup>3</sup>

Finalmente tiene la consideración de picadura para liar el tabaco para fumar, tal y como se ha definido con anterioridad, siempre que más del 25% en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte inferior a 1 milímetro.

Tal y como se encargó de precisar el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) mediante Resolución de 27 de marzo de 2012, el producto denominado "cigarrillos sin tabaco y sin nicotina" se encuentra gravado por el Impuesto Especial en virtud de lo establecido en el art. 59.8 de la Ley

<sup>2</sup>Concretamente uno de estos rollos de tabaco será considerado a efectos de la aplicación del impuesto como dos cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 9 centímetros, sin sobrepasar los 18 cm., y como tres cigarrillos cuanto tenga una longitud superior a 18 cm. sin sobrepasar los 27 cm., y así sucesivamente en la misma progresión. Para esta medición de la longitud no es tenido en cuenta el filtro ni la boquilla.

<sup>3</sup>Acerca de la sujeción a gravamen de aquellas operaciones de importación y distribución de picadura de pipa en caso de ser considerado como tabaco vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos véase la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a Consulta de 27 de abril de 2012.

38/1992, ya que dicho producto no presenta una función medicinal acorde a la denominación a que ésta se da en la Ley 25/1990, del Medicamento. Recuerda a este respecto el citado Tribunal que el art. 56 de la Ley 38/1992, a través del cual se establece el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, dispone que los cigarrillos tienen la consideración de labores del tabaco a los efectos del impuesto. Por su parte, el artículo 59 de la propia Ley de Impuestos Especiales establece una serie de conceptos y definiciones a efectos del impuesto. En concreto, el apartado 3 del citado precepto dispone que "A efectos de este Impuesto se considerarán cigarrillos los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarros ni cigarritos con arreglo a lo establecido en los apartados anteriores". Por su parte el apartado 6 del artículo 59 establece igualmente la consideración de cigarrillos y tabaco para fumar de los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco pero que respondan a los restantes criterios establecidos en los apartados 3 y 4 de dicho precepto. No obstante aquellos productos que no contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.

Para el TEAC el concreto producto planteado no se encuentra excluido por el art. 59.6 de la LIE, debiendo en consecuencia quedar sometido a gravamen por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco al no tener la consideración de medicamento por no responder a los conceptos y definiciones establecidos en la Ley 25/1990, del Medicamento, no pudiendo ser considerado como un producto sanitario, de acuerdo con la resolución administrativa del órgano competente en la materia. En consecuencia no cabría considerar justificada la función exclusivamente medicinal del producto, no siendo aplicable la exclusión del apartado 6 del art. 59, teniendo por ello la consideración de cigarrillos a efectos del Impuesto y entrando dentro del ámbito objetivo regulado en el art. 56 de la Ley 38/1992.

Con carácter adicional estima el TEAC que dicha conclusión no agota su eficacia en el ámbito de

los Impuestos Especiales, sino que incide igualmente sobre la base imponible del IVA ya que, de acuerdo con lo establecido en los arts. 4, 13 y 15 de la Ley 37/1992, las adquisiciones intracomunitarias están sujetas al IVA, comprendiendo la base imponible de este último Impuesto los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, por lo que resulta procedente la liquidación practicada.

Este conjunto de conceptos formulados en el art. 59 de la LIE presentan un carácter complementario respecto de la regulación contenida en el art. 56, que delimita el ámbito objetivo del Impuesto.

En fechas recientes, y con la finalidad de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior (asegurándose al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud, habida cuenta de que el tabaco puede llegar a ocasionar graves daños para aquélla y de que la Unión Europea es parte contratante del Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco), se introdujeron diversos cambios dentro de la legislación fiscal de la Unión sobre los productos del tabaco a través de la aprobación de la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo relativo a la estructura y a los tipos del Impuesto Especial que grava las Labores de Tabaco, y la Directiva 2008/118/CE.

Concretamente, y en aras de garantizar la consecución de una imposición justa y uniforme, se procedió a adaptar la definición de cigarrillos, cigarros puros y cigarritos y otro tabaco para fumar, al objeto de que aquellos rollos de tabaco que debido a su longitud puedan considerarse como dos o más cigarrillos tengan esa misma consideración a efectos del Impuesto Especial. Igualmente se persigue que los tipos de cigarros puros, que en muchos aspectos se asemejan a los cigarrillos, reciban el mismo trato que éstos, y que el tabaco para fumar que se parece a la picadura fina para liar cigarrillos reciba el mismo trato que ésta, proclamándose además a definir de manera clara los deshechos de tabaco.

De este modo el Consejo aproximó los niveles mínimos aplicados a la picadura fina de tabaco para liar y a los cigarrillos, con la finalidad de tener más en cuenta el grado de competencia existente entre ambos productos, que queda reflejado en los patrones de consumo observados, así como su idéntica nocividad. Y se estimó asimismo conveniente incrementar los niveles mínimos de imposición fijados por la Unión en relación con los mismos. Asimismo, y en aras de evitar el surgimiento de distorsiones en el desarrollo de la competencia y desvíos inaceptables del comercio, así como la pérdida de ingresos resultante en los Estados miembros que aplican Impuestos Especiales elevados, se dispuso que dichos Estados puedan aplicar límites cuantitativos sobre los cigarrillos que puedan introducirse en su territorio, sin pago de Impuestos Especiales, en aquellos casos en los que dichos cigarrillos se introduzcan en su territorio a partir de Estados miembros que apliquen un Impuesto Especial más bajo.

Por otra parte, a través de la aprobación de la Directiva 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del Impuesto Especial que grava las Labores del Tabaco, se procedió a fijar los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del Impuesto Especial al que los Estados miembros someterán las labores del tabaco, disponiéndose que los cigarrillos fabricados en la Unión y los importados de terceros países estarán sometidos en cada Estado miembro a un impuesto especial *ad valorem* calculado sobre el precio máximo de venta al por menor, incluidos los derechos de aduana, así como a un impuesto especial específico calculado por unidad de producto.

Como es sabido la Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los Impuestos sobre los cigarrillos, así como la 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 y la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de

labores del tabaco, han sido modificadas en diversas ocasiones y de forma sustancial. Debido a ello convenía, en aras de una mayor racionalidad y claridad, proceder a la codificación de dichas Directivas reagrupándolas en un texto único.

La legislación fiscal de la Unión sobre los productos del tabaco tiene que garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud, tal como exige el art. 168 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y habida cuenta de que el tabaco puede producir graves daños para la salud y de que la Unión es Parte contratante del Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco (CMCT). Debe pues tomarse en consideración la situación existente en la actualidad en relación con las diversas clases de labores del tabaco.

Uno de los objetivos del Tratado de la Unión Europea es mantener una unión económica que presente características análogas a las de un mercado interior y que implique una competencia sana. En lo que concierne al sector de las labores del tabaco, la realización de este objetivo presupone la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo de productos de dicho sector que no falseen las condiciones de competencia y no obstaculicen su libre circulación en la Unión.

Así las cosas a través de la citada Directiva 2011/64/UE se procedió, en primer término, a definir las diversas clases de labores del tabaco, que se diferencian entre sí por sus características y por los usos a que se destinan. Conviene además establecer una distinción entre la picadura fina destinada a liar cigarrillos y los demás tabacos para fumar, clasificando como cigarrillos igualmente los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original mediante una sencilla manipulación no industrial, a efectos de una imposición uniforme de dichos productos, y precisando el concepto de fabricante como aquella persona física o jurídica que elabora efectivamente los productos del tabaco y que fija el precio máximo

de venta al por menor para cada uno de los Estados miembros en que los productos de cada especie vayan a despacharse a consumo.

En aras de garantizar la consecución de una imposición justa y uniforme, a través de esta Directiva 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de junio de 2011, se estableció una definición de cigarrillos, cigarros puros y cigarritos y otro tabaco para fumar, para que los rollos de tabaco que por su longitud puedan considerarse dos o más cigarrillos tengan esa misma consideración a efectos del impuesto especial, que los tipos de cigarros puros que en muchos aspectos se asemejan a cigarrillos reciban el mismo trato que los cigarrillos a efectos del impuesto especial, que el tabaco para fumar que en muchos aspectos se asemeja a la picadura fina para liar cigarrillos reciba el mismo trato que la picadura fina a efectos del impuesto especial, y que se definan claramente los desechos de tabaco. Teniendo en cuenta las dificultades económicas que una aplicación inmediata podría causar a los operadores alemanes y húngaros implicados, se autorizó a la República Federal de Alemania y a la República de Hungría a posponer la aplicación de la definición de cigarros puros y cigarritos hasta el 1 de enero de 2015.

Por lo que respecta a los Impuestos Especiales, la armonización de las estructuras ha de conducir, en particular, a que la competitividad de las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo no sea falseada por los efectos de la imposición y que, en consecuencia, se realice la apertura de los mercados nacionales de los Estados miembros. Los imperativos de la competencia implican un régimen de precios libres para todos los grupos de labores del tabaco.

En relación con la estructura del Impuesto Especial sobre los cigarrillos a través de la Directiva 2011/64/UE se estimó que la misma debía incluir, además de un elemento específico determinado por unidad de producto, un elemento proporcional fundado en el precio de venta al por menor, comprendidos todos los tributos. Al tener el Impuesto sobre el volumen de negocios aplicable

a los cigarrillos el mismo efecto que un impuesto especial *ad valorem*, procedía tenerlo en cuenta para determinar la relación entre el elemento específico del impuesto especial y la carga fiscal total. No obstante, y sin perjuicio de la estructura mixta del citado Impuesto y del porcentaje máximo del componente específico sobre la carga fiscal total, resultaba oportuno dotar a los Estados miembros de instrumentos eficaces con vistas a la aplicación de un impuesto especial mínimo o específico sobre los cigarrillos, de modo que al menos se garantice que una cuantía mínima de tributación se aplica en toda la Unión.

De cara al buen funcionamiento del mercado interior, se procedió al establecimiento de impuestos mínimos para todas las categorías de tabaco elaborado. Por lo que respecta a los cigarrillos, se prevé garantizar las condiciones de competencia neutras para los fabricantes, reduciendo la compartimentación de los mercados del tabaco y sustentar los objetivos en materia sanitaria. Y es que un requisito mínimo relacionado con el precio ha de tomar como referencia el precio medio ponderado de venta al por menor, mientras que un importe monetario mínimo debería aplicarse a todos los cigarrillos. Por las mismas razones el precio medio ponderado de venta al por menor debe utilizarse también como referencia para medir la importancia del impuesto especial específico con respecto a la carga fiscal total.

En cuanto a los precios y los niveles del Impuesto Especial, sobre todo en relación con los cigarrillos, que constituyen con diferencia la categoría de labores del tabaco más importante, así como con la picadura fina destinada a liar cigarrillos, persisten considerables diferencias entre Estados miembros que podrían perturbar el funcionamiento del mercado interior. Se hacía pues necesario alcanzar un cierto grado de convergencia entre los niveles impositivos aplicados en los Estados miembros que contribuya a reducir el fraude y el contrabando en la Unión. Dicha convergencia ha de contribuir, asimismo, a lograr un elevado nivel de protección de la salud humana. El nivel impositivo es un factor que condiciona en gran medida el precio de los productos del tabaco y este repercute, a su vez, en los hábitos de

los consumidores. El fraude y el contrabando reducen la incidencia de la fiscalidad especialmente en el nivel de los precios de los cigarrillos y de la picadura fina destinada a liar cigarrillos y hacen peligrar el logro de los objetivos relacionados con el control del tabaco y la protección de la salud.

Respecto de los productos del tabaco, excluidos los cigarrillos, a través de la Directiva 2011/64/UE se establece una incidencia armonizada de imposición para todos los productos pertenecientes a un mismo grupo de tabaco elaborado. El establecimiento de un impuesto especial mínimo global expresado en porcentaje, en cantidad por kilogramo o por número de piezas, constituye el medio más adecuado para el funcionamiento del mercado interior. En el caso específico de la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, se considera que un requisito mínimo de la Unión relacionado con el precio debe expresarse de tal modo que se obtengan efectos similares a los conseguidos en relación con los cigarrillos y debería tomar el precio medio ponderado de venta al por menor como punto de referencia. Asimismo se procede a aproximar los niveles mínimos aplicados a la picadura fina de tabaco para liar y a los cigarrillos, a fin de tener más en cuenta el grado de competencia existente entre ambos productos, que queda reflejado en los patrones de consumo observados, así como su idéntica nocividad.<sup>4</sup>

Por otro lado se dispuso la aplicación de una serie de períodos transitorios que permitan a los Estados miembros que se adapten paulatinamente a los niveles del impuesto especial global, limitando así los posibles efectos secundarios. Y, al objeto de prevenir que se perjudique al equilibrio económico y social de Córcega, se estimó esencial a la par que justificable prever una excepción, hasta el 31 de diciembre de 2015, según la cual Francia pueda aplicar un índice de impuesto es-

<sup>4</sup>A través de la Directiva 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de junio de 2011, se concedió además a Portugal la posibilidad de aplicar un tipo reducido para los cigarrillos destinados al consumo en las regiones ultraperiféricas de Azores y Madeira fabricados por pequeños productores.

pecial más bajo que el índice nacional a los cigarrillos y otras labores manufacturadas despa-chados al consumo en la isla. En esa fecha, el impuesto sobre los productos del tabaco despa-chados al consumo en Córcega debería ajustarse completamente a las normas de la Francia continental. Sin embargo, debería evitarse un cambio demasiado brusco y, por lo tanto, aumentar de forma gradual el impuesto especial que grava actualmente los cigarrillos y la pica-dura fina destinada a liar cigarrillos en Córcega.

Por último, dado que una mayoría de los Estados miembros aplica exenciones o efectúa devolu-ciones de Impuestos Especiales respecto a deter-minados tabacos manufacturados según el uso, se previó la fijación de exenciones a las devolu-ciones para usos particulares en la presente Di-rectiva. Y, con carácter adicional, se estableció un procedimiento que permite examinar periódicamente los tipos o importes previstos en la pre-sente Directiva tomando como base un informe de la Comisión que tenga en cuenta todos los elementos pertinentes.

## II. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

A la hora de estudiar los distintos supuestos de no sujeción conviene clarificar, en primer término, que son de aplicación los supuestos generales de no sujeción a los que se refiere el art. 6 de la LIE, en relación con el cual la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas di-rectivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa co-munitaria, procedió en su día a añadir un nuevo apartado tercero de conformidad con el cual se declara la no sujeción de aquellas operaciones consistentes en la destrucción total o pérdida irre-mediable de los productos objeto de los Impues-tos Especiales de Fabricación como con-secuencia de la autorización de las autorida-des competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se hubiese produ-cido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo. Y, a tal efecto, se consi-dera que dichos productos han sido destruidos

totalmente o han sufrido una pérdida irremedia-ble cuando no pueden utilizarse como productos sujetos a Impuestos Especiales y así se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hubiesen produ-cido o detectado.

A través de la citada Ley 2/2010, de 1 de marzo, se adaptó a nuestro ordenamiento interno el contenido de la Directiva 2008/118/CE del Con-sejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régi-men general de los Impuestos Especiales, y por la que se derogó la Directiva 92/12/CEE. Téngase presente que la puesta en marcha del procedi-miento de control informatizado de los movimien-tos de productos objeto de Impuestos Especiales exigió la aprobación de la citada Directiva 2008/118/CE y la derogación de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circu-lación y controles de los productos objeto de II.EE. El nuevo sistema de control establecido en este nuevo marco legal comunitario contribuyó a ge-neralizar el procedimiento de control informati-zado de sus movimientos y convirtió en residual el procedimiento de control mediante documentos en soporte papel de los movimientos de estos productos, en aquellos casos en los que los siste-mas informáticos no se encuentren disponibles. Adicionalmente se llevó a cabo una revisión completa de la citada Directiva, incorporando diversas modificaciones que la experiencia ad-quirida en su aplicación aconsejaba introducir. En base a ello la Directiva 2008/118/CE derogó y sustituyó la Directiva 92/12/CEE.<sup>5</sup>

<sup>5</sup>Mediante Sentencia de 3 de junio de 2010 analizó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) diversas cuestiones generales relativas a la exclusión del ámbito de aplicación de la Directiva 92/12/CE. Tal y como se encargó de precisar el Tribunal, debe excluirse del ámbi-to de aplicación de la citada Directiva aquel régimen impositivo en el que se sometan a gravamen con Impuestos Especiales en el momento de su introducción en el territorio de un Estado miembro los vehículos au-tomóviles de segunda mano, impuestos que no se de-vengán directamente en el momento de la reventa de vehículos automóviles que ya se hallen en el territorio de dicho Estado miembro y por los que ya se satisfie-ron dichos impuestos especiales en el instante de su pri-mera introducción en el territorio del Estado miembro siempre y cuando la aplicación de dicho régimen no dé lugar, en el comercio efectuado entre Estados

Como es sabido la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales, y en la que se contiene la transposición al ordenamiento español de la Directiva 92/12/CEE, fue objeto de modificación fundamentalmente en lo que se refiere a las disposiciones relativas a la circulación de productos. Por otra parte este nuevo sistema de control resultó incorporado a la Ley 38/1992 prestando especial atención a la preventión de cualquier posible fraude, evasión o abuso. De forma complementaria la citada Directiva 2008/118/CE estableció algunas novedades importantes que era preciso transponer, como el anteriormente citado nuevo supuesto de no sujeción relativo a la destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de Impuestos Especiales, siempre y cuando se encontrasen en régimen suspensivo como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se hubiese producido. Asimismo se procedió a regular nuevamente la concurrencia de eventuales irregularidades en la circulación de estos productos, así como el régimen aplicable a las entregas de productos en tiendas libres de impuestos.<sup>6</sup>

*miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Así las cosas reconoció el Tribunal la inclusión dentro del concepto de "productos similares" del art. 110 del Tratado de Formación de la UE aquellos vehículos de segunda mano importados en un Estado miembro con productos similares a los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio de dicho Estado y que fueron importados en el territorio de dicho Estado como vehículos nuevos, con independencia de su origen. El TJUE estimó la existencia de discriminación fiscal para los productos importados tratándose de un impuesto especial aplicado a los vehículos automóviles que establece el cálculo de la base imponible del impuesto especial, única para los vehículos nuevos y de segunda mano, y el tipo de dicho impuesto especial en función de la potencia del motor de tales vehículos. Concluye de este modo el Tribunal que se trata de un régimen que somete a gravamen de modo distinto los vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros y los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio de dicho Estado que hubiesen sido importados en el mismo como vehículos nuevos.*

<sup>6</sup>Recuérdese a este respecto que el art. 48 de la Directiva 2008/118/CE otorgaba a los Estados miembros un plazo que finalizó el día 1 de enero de 2010 para adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la citada Directiva con efecto desde el 1 de abril de 2010.

Por su parte el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, procedió a efectuar el desarrollo reglamentario que precisaba la transposición de la citada Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales y por la que, como se ha indicado, se derogó la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de Impuestos Especiales. Tal y como se ha señalado la Directiva 2008/118/CE establecía algunas novedades importantes que era preciso transponer, como el nuevo supuesto de no sujeción relativo a la destrucción total de los productos objeto de los Impuestos Especiales, siempre y cuando se encontrasen en régimen suspensivo, como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción se hubiese producido. Igualmente se procedió a regular nuevamente la concurrencia de eventuales irregularidades en la circulación de estos productos así como el régimen aplicable a las tiendas libres de impuestos. Como ya se ha indicado, con anterioridad su art. 48 había otorgado a los Estados miembros un plazo que finalizaba el día 1 de enero de 2010 para adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la referida Directiva con efectos desde el 1 de abril de 2010. Y, en base a ello, se modificó la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, refiriéndose fundamentalmente dicha modificación a las disposiciones relativas a la circulación de productos. Por otra parte este nuevo sistema de control fue incorporado a la Ley 38/1992 prestando especial atención a la preventión de cualquier posible fraude, evasión o abuso.

Todo este conjunto de aspectos precisaba de un desarrollo reglamentario que finalmente fue articulado a través de la modificación del Reglamento de Impuestos Especiales operada por el citado Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero. Además del mencionado desarrollo reglamentario, esta modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales incluyó modificaciones en

numerosos preceptos para incorporar mejoras en la gestión y control de los impuestos especiales de fabricación. Así, por ejemplo, se incorporaron diversas modificaciones exigidas por la necesaria actualización de la normativa para su adaptación a los nuevos procesos tecnológicos, de fabricación y de tratamiento de la información, así como para el cumplimiento de los permanentes objetivos de simplificar procedimientos y reducir formalidades. Ejemplos destacados de lo anterior lo constituyen: la mayor flexibilidad dada a la determinación de los casos en que resulta válido un documento de circulación, al procedimiento de ventas en ruta o al transporte de productos mediante tuberías fijas; la disminución de determinados importes mínimos de las garantías exigidas; la posibilidad de conservación de la documentación en soporte informático o la posibilidad de realizar las mezclas de biocarburantes o biocombustibles con carburantes o combustibles convencionales en buques.

En este contexto se procedió igualmente a unificar el periodo de determinación de los porcentajes de pérdidas admisibles sin necesidad de justificación o prueba en el trimestre, para todos los Impuestos Especiales de fabricación, eliminándose así la disparidad de porcentajes de pérdidas que resultaban admisibles según que los sujetos pasivos tuviesen obligación de efectuar sus liquidaciones mensual o trimestralmente. Efectivamente, el motivo por el que se admite un porcentaje de pérdidas u otro se debe, sobre todo, a la naturaleza volátil o susceptible de deterioro inherente a los productos, siendo así que el tiempo representa una variable sustancial a tener en cuenta para considerar aceptable un determinado porcentaje de pérdidas u otro. Y, por lo que respecta a la otra variable que podría dar lugar al surgimiento de diferencias entre las cantidades contabilizadas y las resultantes de las mediciones efectuadas debido a la concurrencia de imprecisiones en los elementos con los que dichas mediciones se efectuasen, se contempla de manera independiente, permitiéndose que se justifiquen por el obligado tributario.

Así las cosas, ¿Cuáles son en la actualidad los distintos supuestos de no sujeción al Impuesto Espe-

cial sobre las Labores del Tabaco existentes en el ámbito de fabricación e importación? En primer lugar, las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto del citado Impuesto siempre y cuando: acaezcan en régimen suspensivo; durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte; no excedan de los porcentajes fijados; y se cumplan las condiciones reglamentariamente establecidas, esto es, los porcentajes reglamentarios de pérdidas fijados para los distintos productos y procesos, los cuales se encuentran recogidos como es sabido en los arts. 61, 67, 72, 90, 116 y 127 del RIE, en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

En segundo término, se encuentran no sujetas las pérdidas de productos objeto de este Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o fuerza mayor, siempre y cuando no excedan de los porcentajes fijados reglamentariamente o bien si, excediendo de dichos porcentajes, hubiese sido probada su existencia ante la Administración Tributaria. A este respecto conviene tener presente que, de conformidad con lo declarado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 1 de marzo de 2006, el robo de labores del tabaco no se considera como pérdida debida a caso fortuito o fuerza mayor, salvo en aquellos casos en los que se acredite fehacientemente que del robo se hubiese derivado su destrucción o inutilización o bien la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo.

Tampoco quedan sometidos a gravamen por este Impuesto Especial de Fabricación, dentro del ámbito territorial interno, los productos objeto del mismo que hubiesen sido introducidos con la finalidad de satisfacer las propias necesidades, así como aquellos que se hubieran transportados por los propios sujetos o que hubiesen sido adquiridos por los particulares en otro Estado miembro dentro del ámbito territorial comunitario, habiendo soportado el Impuesto vigente en el mismo.

Por otro lado el art. 57 de la LIE establece diversos supuestos específicos de no sujeción. Así, no se

encuentra sujeta a gravamen por este Impuesto Especial la importación de aquellas labores de tabaco que se destruyan bajo control de la Administración en el interior de las fábricas y depósitos fiscales. Dicha destrucción ha de ser previamente solicitada de las oficinas gestoras correspondientes a las fábricas o depósitos fiscales, tal y como precisa el art. 122 del RIE, debiendo hacerse constar en la citada solicitud los siguientes extremos: causas que aconsejan la destrucción; clases y cantidades de labores que se pretenda destruir; y procedimiento que el interesado proponga para llevar a efecto dicha destrucción. En todo caso la oficina gestora de que se trate habrá de autorizar, en su caso, la destrucción solicitada, comunicándolo al solicitante y al servicio de intervención de la fábrica o del depósito fiscal.

Incluso cabría la posibilidad de que la destrucción pudiera efectuarse sin que concurriesen el conjunto de requisitos recogidos en el citado art. 122 del RIE siempre y cuando la cantidad a destruir, junto con las pérdidas habidas en la fábrica o depósito fiscal, no excediese de los porcentajes reglamentarios de pérdidas dispuestos por el art. 127 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales.

### **III. CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO**

Con carácter general, y a tenor de lo establecido en el art. 58 de la LIE, la base imponible del Impuesto se encuentra integrada por el valor de los productos objeto de gravamen, siendo de aplicación tipos impositivos *ad valorem*. No obstante, los cigarrillos son gravados simultáneamente con un tipo impositivo *ad valorem* y con otro específico, tomándose en consideración el número de cigarrillos.

Por lo que respecta a la aplicación de los tipos proporcionales, la base imponible del Impuesto se halla integrada por el valor de las labores calculado según su precio máximo de venta al público en expendedurías de tabaco y timbre

situadas en la Península y Baleares, incluidos todos los impuestos. Y en relación con la aplicación de los tipos específicos, la base imponible del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco queda constituida por el número de unidades, expresadas en miles de cigarrillos.

A este respecto los fabricantes de labores del tabaco establecidos en la Comunidad, así como sus representantes o mandatarios y los importadores de países terceros, asumen la obligación de comunicar al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, antes de la introducción o importación de labores del tabaco en el ámbito territorial interno, y de conformidad con lo establecido en el art. 12 de la LIE, los siguientes conceptos: las labores que vayan a comercializar o, en su caso, a importar en dicho ámbito; el precio máximo de venta al público que hayan fijado para dichas labores, y sus sucesivas modificaciones.<sup>7</sup>

¿Cómo ha de ser interpretada la expresión "todos los impuestos"? Desde nuestro punto de vista, al referirse a todos los impuestos, habrán de quedar incluidos todos aquellos que recaigan sobre los referidos productos, básicamente el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los impuestos relacionados con la materia aduanera o con territorios de regímenes especiales.<sup>8</sup>

Refiriéndose a aquellas labores del tabaco que no son distribuidas por "Tabacalera, S.A." pero que igualmente han de ser distribuidas al por menor a través de la red de expendedurías de tabaco y timbre, señala el art. 128 del RIE que los

<sup>7</sup>En la práctica será el correspondiente Centro Gestor el encargado de asignar un código a cada clase de control para su identificación a efectos de existencias.

<sup>8</sup>Recuérdese que los precios de venta al público en expendedurías de tabaco y timbre, de las labores de tabaco distribuidas por "Tabacalera, S.A.", esto es, las fabricadas en el ámbito territorial interno, así como las fabricadas en Canarias y algunas importadas y distribuidas bajo licencia, son aprobados y modificados periódicamente mediante Resolución del Comisionado del Mercado de Tabacos, Organismo Autónomo creado en su día por la Ley 13/1998, de 4 de mayo, el cual sustituyó a la Delegación del Gobierno en el Monopolio de Tabacos. Asimismo, los precios son inmediatamente publicados en el Boletín Oficial del Estado.

fabricantes de labores del tabaco establecidos en la Comunidad o, en su caso, sus representantes o mandatarios en el territorio comunitario, así como los importadores de países terceros, con anterioridad a la introducción o importación de labores del tabaco en el ámbito territorial interno deben comunicar al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, en primer término, aquellas labores que vayan a comercializar o, en su caso, a importar en dicho ámbito, señalando la clase, contenido, peso, marca, identificación del fabricante y país de fabricación, así como el precio máximo de venta al público que hubiesen fijado para dichas labores y sus sucesivas modificaciones. El Centro Gestor habrá de asignar un código a cada clase de control para su identificación a efectos de existencias.

Es el art. 127 del RIE, en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, el encargado de regular, a efectos de poder configurar la base imponible del Impuesto, y de conformidad con lo establecido por el art. 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas. Dichos porcentajes se concretan en los siguientes.

En primer lugar, tratándose de cigarrillos negros se ha de diferenciar: para batido, el 6%; para picado, el 6%; y para elaboración del cigarrillo, el 7%. Por lo que respecta a los cigarrillos rubios, tenemos: para batido, el 6%; para preparación de ligas, el 5%, para picado, el 4%; y para elaboración del cigarrillo, el 4%.

Respecto de los cigarros puros o cigarritos, los porcentajes reglamentarios de pérdidas se concretan en los siguientes. En primer término, tratándose de la elaboración de la tripa, para batido, el 30%; y para la elaboración, el 9%. Siendo su finalidad la obtención de capas o subcapas de tabaco natural, el porcentaje se sitúa en el 30%. Si lo que se pretende es la obtención de capas o subcapas a partir de tabaco homogeneizado, el porcentaje se concreta en el 30%. Y, finalmente, si la actuación que se va a llevar a cabo es la elaboración del cigarro puro o cigarrito, el porcentaje a tener en cuenta se sitúa en el 9%.

En cualquier caso se ha de precisar que el RIE autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para establecer porcentajes reglamentarios de pérdidas aplicables a este conjunto de procesos distintos de los señalados, disponiéndose no obstante que, en los recuentos, las mediciones se efectuarán tomando como base una humedad tipo del 14%.

#### IV. TIPOS IMPOSITIVOS APLICABLES

En materia de tipos impositivos habrán de tomarse en consideración las Directivas del Consejo 92/79/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los Impuestos especiales sobre los cigarrillos, y 92/80/CEE, igualmente de 19 de octubre de 1992, referente a la aproximación de los Impuestos sobre el tabaco elaborado.

Tal y como se ha señalado con anterioridad los tipos impositivos para todas las labores del tabaco distintas de los cigarrillos son exclusivamente *ad valorem*, esto es, de carácter proporcional, mientras que para los cigarrillos el impuesto especial presenta un primer componente de carácter específico y otro de carácter proporcional.

Inicialmente dichos tipos impositivos quedaron recogidos en el art. 60 de la LIE (precepto actualizado por el art. 9 del Real Decreto-ley 8/2009, de 12 junio), concretándose en los siguientes:

*Epígrafe 1. Cigarros y cigarritos: 14,5 por 100.*

*Epígrafe 2. Cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el Epígrafe 5, los cigarrillos se encuentran gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) Tipo proporcional: 57 por 100.
- b) Tipo específico: 10,2 euros por cada 1.000 cigarrillos.

*Epígrafe 3. Picadura para liar: excepto en los casos en que resulte aplicable el Epígrafe 6, la picadura para liar se encuentra gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) Tipo proporcional: 41,5 por 100.
- b) Tipo específico: 6 euros por kilogramo.

*Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco:* 26 por 100.

*Epígrafe 5.* Los cigarrillos se encuentran gravados al tipo único de 91,3 euros por cada 1.000 cigarrillos en el supuesto de que la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos del Epígrafe 2 resultase ser inferior a la cuantía del tipo único establecido en dicho Epígrafe.

*Epígrafe 6.* La picadura para liar queda sometida a gravamen al tipo único de 50 euros por kilogramo cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos del Epígrafe 3 sea inferior a la cuantía del tipo único establecido en este Epígrafe.

Posteriormente, con motivo de la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se introdujeron un conjunto de modificaciones, al estimarse que el presente Impuesto representa una fuente de ingresos tributarios que la hace merecedora de una especial atención en un contexto como el actual, en el que resulta prioritaria la reducción del déficit público.

De este modo se efectuaron diversos ajustes en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales, no ya sólo por lo que se refiere a la modificación de la redacción de los diferentes epígrafes de la Tarifa del Impuesto, sino también en relación con la propia definición de tabaco para fumar, en el sentido de asimilarlo a la picadura para liar cuando haya sido vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos, estimándose que debe recibir el mismo trato este tabaco para fumar que la picadura fina para liar, en aras de una imposición justa y uniforme. Todo ello en sintonía con el ordenamiento comunitario.

Concretamente fue objeto de modificación el apartado 5 del art. 59 de la Ley 38/1992. A efectos del Impuesto adquiere la consideración de pi-

cadura para liar el tabaco para fumar siempre que más del 25 por ciento en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte inferior a 1,5 milímetros. Y tendrá igualmente la consideración de picadura para liar el tabaco para fumar en el que más del 25 por ciento en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte igual o superior a 1,5 milímetros, vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos. Con carácter adicional, y en relación con estos últimos, el RDLey 12/2012 acomete una revisión del elemento porcentual del Impuesto vinculado al precio en relación con el elemento específico determinado por unidad de producto, procediéndose a revisar la estructura del Impuesto incrementando el peso del componente específico frente al componente *ad valorem*, que es objeto de reducción en dos puntos. Y ello con la finalidad de alcanzar una combinación más equilibrada de elementos, en la estructura mixta del Impuesto especial.<sup>9</sup>

Al amparo de la nueva redacción otorgada al art. 60 de la Ley 38/1992 el Impuesto se exigió conforme a la siguiente tarifa:

*Epígrafe 1. Cigarros y cigarritos:* 15,8 por 100.

*Epígrafe 2. Cigarrillos:* excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:

<sup>9</sup>Téngase presente a este respecto que la recaudación procedente del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco alcanzó los 1.035 millones de euros hasta febrero de 2012, lo que supuso el 15% de los 6.884 millones que el Ejecutivo preveía ingresar por este tributo en 2012, pese a que esta cifra retrocedería un 5,1% al cierre del ejercicio como consecuencia de una caída del consumo no compensada por las subidas de precios. A estos 1.035 millones de euros procedentes del citado Impuesto Especial, un 2,84% más, se sumaban otros 254,2 millones de euros del IVA para el conjunto de las labores del tabaco, un 4,48% superior a los dos primeros meses de 2011. Entre enero y febrero de 2012 el Estado ingresó 969,6 millones de euros por los Impuestos Especiales que gravan los cigarrillos, el 93,68% del total, lo que significó un incremento del 2,84% respecto a los dos primeros meses del ejercicio anterior, mientras que el IVA (incluido el recargo de equivalencia en la fase minorista) supuso unos ingresos de 229,8 millones de euros, un 3,73% más (Fuente: www.expansion.es, 9 de abril de 2012).

- a) Tipo proporcional: 55 por 100.
- b) Tipo específico: 19 euros por cada 1.000 cigarrillos.

Los cigarrillos estarán gravados al tipo único de 116,9 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos de las letras a) y b) anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.

*Epígrafe 3. Picadura para liar:* excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar estará gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:

- a) Tipo proporcional: 41,5 por 100.
- b) Tipo específico: 8 euros por kilogramo.

La picadura para liar estará gravada al tipo único de 75 euros por kilogramo cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos de las letras a) y b) anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.

*Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco:* 28,4 por 100.

Con posterioridad, tras la aprobación del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, se introdujeron un conjunto de nuevas modificaciones que deben contribuir, dada su finalidad esencialmente recaudatoria, a la mejora de los ingresos tributarios, al tiempo que para poner de manifiesto su papel como instrumento al servicio de la política sanitaria.

En primer término, se introdujo un tipo mínimo para los cigarros y cigarrillos, al haberse detectado la existencia en el mercado de cigarrillos de bajo precio, con características análogas a las de otras labores del tabaco. Habida cuenta de esta reciente evolución del mercado en España, de las distorsiones que pueden crearse en los hábitos de consumo sobre la base de la fiscalidad más reducida que estos productos soportan, se

procede a la implantación de este impuesto mínimo, que queda fijado en 32 euros por 1.000 unidades.

Para el caso de los cigarrillos se dispuso un incremento de su fiscalidad mínima, fijando el tipo único en 119,1 euros por cada 1.000 cigarrillos. La evolución ascendente de los precios de los cigarrillos experimentada con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012 y la exigua eficacia del tipo mínimo hasta ahora vigente, aconsejaron la elevación del tipo único aplicable a los cigarrillos que se comercialicen por debajo de un precio determinado, para evitar la proliferación de tabaco barato en consonancia con los objetivos de la política sanitaria. En el caso específico de los cigarrillos, se redujo el tipo impositivo proporcional a ellos aplicable de forma equivalente al incremento en el tipo de gravamen del IVA. Esta medida, prevista en la Directiva comunitaria armonizadora de la fiscalidad sobre las labores del tabaco, garantiza que las decisiones en relación con los tipos impositivos en el IVA no generen distorsiones en el nivel de tributación global de los cigarrillos.

Por último, y por lo que se refiere a la picadura de liar, se procedió a elevar el impuesto mínimo de esta labor, que queda fijado en 80 euros por kilogramo, no solo para mantener los niveles mínimos aplicados a la picadura fina de tabaco para liar en relación con los de los cigarrillos, sino también para coadyuvar al objetivo de proporcionar fondos que financien los gastos sanitarios y asegurar los niveles deseables de tributación de aquellas labores del tabaco cuyos precios de venta al público se encuentran todavía por debajo de los umbrales aconsejables desde una perspectiva sanitaria.

A resultas de lo anterior, con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 20/2012 (esto es, a partir del 15 de julio de 2012) se volvió a modificar el art. 60 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (si bien lo dispuesto en su epígrafe 2 resultará de aplicación desde el 1 de septiembre de 2012), el cual quedó redactado de la siguiente forma: “Artículo 60. Tipos impositivos.

*El Impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:*

*Epígrafe 1. Cigarros y cigarritos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarros y cigarritos estarán gravados al tipo del 15,8 por 100.*

*Los cigarros y cigarritos estarán gravados al tipo único de 32 euros por cada 1.000 unidades cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo porcentual anterior sea inferior a la cuantía del tipo único.*

*Epígrafe 2. Cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) *Tipo proporcional: 53,1 por 100.*
- b) *Tipo específico: 19,1 euros por cada 1.000 cigarrillos.*

*Los cigarrillos estarán gravados al tipo único de 119,1 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos de las letras a) y b) anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.*

*Epígrafe 3. Picadura para liar: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar estará gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) *Tipo proporcional: 41,5 por 100.*
- b) *Tipo específico: 8 euros por kilogramo.*

*La picadura para liar estará gravada al tipo único de 80 euros por kilogramo cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos de las letras a) y b) anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.*

*Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: 28,4 por 100".*

Finalmente, y a la luz de la reciente aprobación del Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de

medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación, fueron objeto de modificación, en primer término, los tipos impositivos que afectan a los cigarrillos. A tal efecto se incrementó el peso del componente específico frente al componente *ad valorem*. Con esta medida se continúa el proceso de reforma de la estructura mixta impositiva de esta labor del tabaco iniciada con el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, que, tal y como hemos precisado con anterioridad, tuvo como finalidad alcanzar de forma progresiva un mayor equilibrio entre el elemento porcentual del Impuesto vinculado al precio en relación con el elemento específico determinado por unidad de producto. Asimismo se incrementa la franja de la fiscalidad mínima de los cigarrillos, de forma que asegure los niveles deseables de tributación de esta labor del tabaco. Igualmente son objeto de elevación los tipos impositivos mínimos aplicables al resto de labores.

Por lo que respecta a los cigarros y cigarritos, se disminuye ligeramente el diferencial de tributación existente entre los cigarrillos y estas labores, incrementando el tipo impositivo aplicable a las mismas en una proporción superior a aquella en la que se incrementa la fiscalidad mínima para los cigarrillos. Y, en relación con la picadura de liar, el ajuste que se realiza pone de relieve las diferencias existentes entre la fiscalidad de esta labor del tabaco y los cigarrillos. A tal efecto se procede a aproximar los niveles mínimos aplicados a la picadura de liar a los de los cigarrillos, a fin de atender en mayor medida al grado de competencia que existe entre ambos productos, como se refleja en los patrones de consumo de dichos productos.

Por otra parte el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, introdujo un tipo mínimo para las demás labores del tabaco, habida cuenta de las distorsiones que pueden llegar a crearse entre las diferentes labores del tabaco si no se ajusta adecuadamente su fiscalidad, sin perjuicio de la conveniencia de homogeneizar la estructura de todos los epígrafes. Finalmente, se ajustan los mínimos de aquellas labores que son vendidas a

precios inferiores a los precios de referencia determinados en la norma.

Así las cosas la nueva redacción otorgada al apartado 1 del art. 60 de la LIE pasó a ser la siguiente: “1. El impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:

*Epígrafe 1.–Cigarros y cigarritos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarros y cigarritos estarán gravados al tipo del 15,8 por 100.*

*El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 41,5 euros por cada 1.000 unidades, y se incrementará hasta 44,5 euros cuando a los cigarros y cigarritos se les determine un precio de venta al público inferior a 215 euros por cada 1.000 unidades.*

*Epígrafe 2.–Cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) *Tipo proporcional: 51 por 100.*
- b) *Tipo específico: 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos.*

*El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.*

*Epígrafe 3.–Picadura para liar: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar estará gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) *Tipo proporcional: 41,5 por 100.*
- b) *Tipo específico: 22 euros por kilogramo.*

*El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 96,5 euros por cada kilogramo, y se incrementará hasta 100,5 euros cuando a la pi-*

*cadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165 euros por kilogramo.*

*Epígrafe 4.–Las demás labores del tabaco: 28,4 por 100.*

*Las demás labores del tabaco estarán gravadas al tipo único de 22 euros por kilogramo cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo establecido en el párrafo anterior sea inferior a la cuantía de este tipo único”.*

A pesar de que, con carácter general, el conjunto de modificaciones tributarias introducidas a través del RDLey 7/2013 entraron en vigor con efectos desde el 30 de junio de 2013, los siguientes incrementos recogidos en el art. 60.1 de la Ley 38/1992, según la redacción otorgada en el apartado seis del art. 1 del RDLey 7/2013, se aplicaron con efectos desde el 5 de julio de 2013:

*Epígrafe 1. Cigarros y cigarritos: El incremento de hasta 44,5 euros cuando a los cigarros y cigarritos se les determine un precio de venta al público inferior a 215 euros por cada 1.000 unidades.*

*Epígrafe 2. Cigarrillos: El incremento hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.*

*Epígrafe 3. Picadura para liar: El incremento hasta 100,5 euros cuando a la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165 euros por kilogramo.*

*Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: El tipo único de 22 euros por kilogramo cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo proporcional sea inferior a la cuantía de este tipo único.*

## V. DELIMITACIÓN DE LOS DISTINTOS SUPUESTOS DE EXENCIÓN SUSCEPTIBLES DE SER APLICADOS

Con carácter general son objeto de aplicación los supuestos generales de exención establecidos en el art. 9 de la LIE. Así las cosas se encuentran

exentas, en las condiciones determinadas por los arts. 4 y 5 del RIE en su actual redacción otorgada por los Reales Decretos 1715/2012, de 28 de diciembre, y 191/2010, de 26 de febrero, respectivamente, aquellas operaciones de fabricación e importación de los productos destinados a los siguientes usos: a ser entregados en el marco de relaciones diplomáticas o consulares; a organizaciones internacionales reconocidas como tales en España, así como a los miembros de éstas; y a las fuerzas armadas de cualquier Estado distinto de España que sea parte del Tratado del Atlántico Norte para su uso por dichas fuerzas o por el personal civil a su servicio y para el abastecimiento de sus comedores y cantinas.

Igualmente se encuentran exentas de gravamen aquellas otras operaciones de fabricación e importación de los productos destinados al consumo en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros o con organismos internacionales, siempre y cuando se admita también la exención en el ámbito del IVA. Idéntico criterio se sigue con los productos destinados al avituallamiento de buques que realicen navegación marítima internacional y con los afectos al salvamento o a la asistencia marítima, con exclusión de las provisiones de bordo, si bien en el presente caso se requiere que la duración de la navegación, sin escala, no exceda de 48 horas, resultando excluidos aquellos buques que realicen navegación privada de recreo.<sup>10</sup>

Finalmente gozan de exención aquellas operaciones de fabricación e importación de productos destinados al avituallamiento de las aeronaves que realicen navegación aérea internacional distinta de la aviación privada de recreo, debiendo procederse a acreditar dichos destinos mediante ejemplar número 3 del Documento de Acompañamiento debidamente diligenciado por la aduana que hubiese controlado la correspondiente operación.

<sup>10</sup>Adicionalmente los destinos habrán de ser acreditados mediante ejemplar número 3 del Documento de Acompañamiento debidamente diligenciado por la aduana que haya controlado la correspondiente operación.

Mediante Sentencia de 17 de junio de 2010, relativa al régimen tributario al que quedan sujetos aquellos productos objeto de Impuestos Especiales fabricados a partir de productos que no son objeto de tales Impuestos importados en la Comunidad en régimen de perfeccionamiento activo, declaró el TJUE que el art. 18.4 de la Directiva 92/12 exime del documento de acompañamiento (necesario en principio, como es sabido, para la circulación en régimen suspensivo) a los productos contemplados en el art. 5.2, dentro de los cuales se encuentran los productos sujetos a Impuestos Especiales que tengan como origen o destino países terceros y que se encuentren vinculados a uno de los regímenes suspensivos previstos en el Código Aduanero (como, por ejemplo, el de perfeccionamiento activo), dado que tales regímenes incluyen exigencias de control suficientes equiparables a las derivadas del documento de acompañamiento.

Tal y como estimó el Tribunal son reconducibles al art. 5.2, pudiendo en consecuencia circular entre Estados miembros sin necesidad de un documento de acompañamiento, aquellos productos objeto de Impuestos Especiales (caso, por ejemplo, de las labores de tabaco) fabricados a partir de productos que no son objeto de impuestos especiales (como el tabaco en rama) importados en la Comunidad en régimen de perfeccionamiento activo, a pesar de que únicamente se hayan convertido en productos objeto de Impuestos Especiales a partir de su transformación dentro del territorio de la Comunidad, de manera que podrán circular entre Estados miembros sin que la Administración pueda exigir el documento administrativo o comercial.

¿Qué procedimiento debe seguirse de cara a la aplicación de este conjunto de exenciones? Como regla general, y por lo que respecta a aquellas exenciones relativas a entregas efectuadas en el marco de relaciones diplomáticas o consulares, las realizadas a organizaciones internacionales reconocidas como tales en España así como a los miembros de éstas y las entregas de productos destinados al consumo en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros o con organismos internacionales, siempre y

cuando se admite también la exención en el ámbito del IVA, resulta necesario que Ministro de Economía y Hacienda, previo informe del de Asuntos Exteriores, establezca los módulos necesarios para determinar las cantidades de productos que se consideren adecuadas para el consumo de las referidas personas y entidades beneficiarias. Por su parte los interesados habrán de presentar ante el Ministerio de Asuntos Exteriores una solicitud, detallando los productos concretos que deseen adquirir al amparo de la solicitud. Dicho Ministerio deberá dar traslado al Centro Gestor correspondiente de dichas solicitudes para su resolución, tal y como precisa el art. 4.1 del RIE. En efecto, de conformidad con lo establecido por el citado precepto en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, la aplicación de las exenciones a que se refieren los párrafos a) y b) del art. 9.1 de la LIE se ha de efectuar de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado mediante Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

En cambio, tratándose de la exención relativa a la fabricación e importación de productos destinados a las fuerzas armadas de cualquier Estado distinto de España que sea parte del Tratado del Atlántico Norte para su uso por dichas fuerzas o por el personal civil a su servicio y para el abastecimiento de sus comedores y cantinas, habrá de ser el Ministerio de Defensa el que deba de iniciar el procedimiento necesario para la aplicación del beneficio, solicitando la acreditación del cumplimiento de las condiciones fijadas en los respectivos Convenios Internacionales suscritos por el Estado español. Una vez obtenida la citada autorización, será el beneficiario de la exención quien solicite su aplicación al Centro Gestor.<sup>11</sup>

De cualquier manera, en todo este conjunto de supuestos de exención los productos deberán circular desde el lugar de su expedición hasta su destino amparados por el correspondiente Documento de Acompañamiento, debiendo devolver el beneficiario de la exención de que se trate un ejemplar del documento una vez firmado el certificado de recepción. Ahora bien, tratándose de productos que hubiesen sido suministrados desde el ámbito territorial comunitario no interno, los beneficiarios de las exenciones podrían recibirlas directamente en régimen suspensivo, debiendo ser expedidas las autorizaciones de suministro en forma de "certificado de expedición" (objeto de aprobación en su día a través del Reglamento CEE nº 31/96) que acompañe al documento de acompañamiento.

Al margen del conjunto de exenciones anteriormente analizado cabe aludir a la existencia de una serie de exenciones específicas. Por ejemplo, tal y como dispone el art. 61 de la LIE se encuentran exentas las operaciones de fabricación e importación de labores del tabaco destinadas a las siguientes finalidades. En primer lugar, a su desnaturaleza en fábricas y depósitos fiscales para su posterior utilización en fines industriales o agrícolas. Esta desnaturaleza de las labores del tabaco a que nos referimos ha de solicitarse de las oficinas gestoras correspondientes a las fábricas o depósitos fiscales, haciéndose constar en la solicitud, de conformidad con lo establecido en el art. 122 del RIE, los siguientes extremos: las causas que aconsejen la referida desnaturaleza; las clases y cantidades de labores que se pretendan desnaturizar; el procedimiento que deba seguirse para la realización de la operación; el desnaturizante a emplear; y los fines industriales o agrícolas en los que se proyecte utilizar las labores desnaturizadas.

En todo caso, una vez que la oficina gestora autorice la desnaturaleza habrá de comunicarlo al solicitante y al servicio de intervención de la fábrica o del depósito fiscal de que se trate.

Asimismo se encuentran exentas las operaciones de fabricación e importación de labores del tabaco destinadas a la realización de análisis cien-

<sup>11</sup>Véase, a este respecto, lo declarado por el art. 4.2 del RIE, en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

tíficos o relacionados con la calidad de las labores desde fábricas o depósitos fiscales. La aplicación de esta exención ha de solicitarse al servicio de intervención de la fábrica o depósito fiscal, debiendo hacerse constar en la solicitud los siguientes extremos<sup>12</sup>: el centro donde se vayan a realizar los análisis; la naturaleza de los mismos; y la clase y cantidad de labores que sea necesario enviar para la práctica del análisis.<sup>13</sup>

Tras la autorización del envío por parte del director del establecimiento las labores circularán amparadas por un albarán de circulación en el que conste la autorización concedida.

Por último, quedan exentas de gravamen las siguientes importaciones de labores del tabaco. En primer lugar, las conducidas personalmente por los viajeros mayores de 17 años procedentes de países tercero siempre que no superen estos límites cuantitativos: 200 cigarrillos; 100 cigarritos; 50 cigarros; y 250 gramos de las restantes labores del tabaco. Y, en segundo término, los pequeños envíos expedidos con carácter ocasional desde un país tercero por un particular con destino a otro particular sin que medie pago de ninguna clase y dentro de los siguientes límites cuantitativos: 50 cigarrillos; 25 cigarritos; 10 cigarros; y 50 gramos de las restantes labores del tabaco.

La Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, añadió además un apartado 3 al art. 61 de la Ley

<sup>12</sup>Véase, a este respecto, lo establecido en el art. 123 del RIE.

<sup>13</sup>Debe precisarse no obstante que no resultará necesario el cumplimiento de este conjunto de requisitos (así como tampoco el de los indicados con anterioridad en relación con el supuesto de exención referente a las operaciones de fabricación e importación de labores del tabaco destinadas a su desnaturalización en fábricas y depósitos fiscales para su posterior utilización en fines industriales o agrícolas) si las cantidades que se pretenden desnaturalizar o remitir para la realización de los análisis no exceden de los porcentajes reglamentarios de pérdidas. Así lo establece el art. 127 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

38/1992, declarándose igualmente la exención de las labores del tabaco destinadas a ser entregadas por tiendas libres de impuestos y transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen, por vía aérea o marítima, a un tercer país o territorio. Dicha exención fue objeto de desarrollo reglamentario a través del nuevo art. 123.bis del RIE, introducido mediante el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, y de conformidad con el cual las tiendas libres de impuestos, que deben estar inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes como depósitos fiscales de los previstos en el art. 11.2.10.<sup>o</sup> 2<sup>o</sup> del citado texto reglamentario, exigen a los adquirentes de labores del tabaco que exhiban el título de transporte, por vía aérea o marítima, en el que figure como destino final un aeropuerto o puerto situado en un tercer país o territorio tercero. Dichas tiendas deben conservar los justificantes de las ventas de labores del tabaco a las que se hubiese aplicado la exención, en los cuales habrán de hacerse constar la fecha de la venta, el número del vuelo o de la travesía marítima a realizar, el puerto o aeropuerto de destino final y la cantidad de labores de tabaco vendidas. Y si, entre las labores del tabaco vendidas hubiera cigarrillos, los envases habrían de ir desprovistos de las marcas fiscales a que se refiere el art. 26 del RIE o, en caso de llevarlos, habrían de ser retiradas de dichos envases para su posterior destrucción, bajo control de la Administración tributaria.

## VI. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS SUPUESTOS DE DEVOLUCIÓN EXISTENTES

A la hora de analizar los distintos supuestos de devolución existentes cabe aludir, en primer término, a unos supuestos generales de devolución establecidos en el art. 10 de la LIE.

Tal y como establece el citado precepto de la Ley 38/1992 tienen derecho a la devolución de los Impuestos Especiales de Fabricación, en primer lugar, los exportadores de productos objeto de dichos Impuestos y aquellos otros que aún no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por el importe de las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados. En

segundo término, adquieren este derecho a la devolución aquellos exportadores de productos que no sean objeto de estos Impuestos ni los contengan pero en los que se hubieren consumido para su producción directa o indirectamente otros que sí lo sean (salvo los empleados como combustibles o carburantes), por las cuotas que se pruebe haber satisfecho previamente mediante repercusión o que, en su caso, estuviesen incorporadas en los precios de los productos empleados correspondientes a los productos exportados.

Igualmente disponen de este derecho a la devolución de los Impuestos Especiales de Fabricación aquellos empresarios que introduzcan productos objeto de gravamen por parte de aquéllos y por los que se hubiese devengado el impuesto en el ámbito territorial interno en un depósito fiscal para, con posterioridad, ser enviados a otro Estado miembro de la Unión Europea. Este derecho a la devolución se proyecta sobre el importe de las cuotas correspondientes a los productos introducidos, quedando no obstante condicionada la misma a que se acrede la recepción en el Estado de destino de conformidad con las reglas de la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo.<sup>14</sup>

A este respecto mediante Sentencia de 25 de octubre de 2010 se encargó de precisar el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Murcia que, habiéndose producido un exceso del plazo máximo de seis meses de almacenaje en régimen suspensivo previsto al efecto, de cara a la práctica de la regularización la Administración habrá de proceder a la compensación con el crédito por reexportación de la mercancía, siendo en consecuencia la devolución por ingresos indebidos procedente, y no pudiendo exigirse al interesado que presentase, junto al documento de despacho aduanero de exportación, una solici-

<sup>14</sup>Así, y como ya se ha señalado, será necesario que el depósito fiscal expedidor reciba el ejemplar número 3 del Documento de Acompañamiento en el que conste la recepción conforme del producto por parte del destinatario, estando asimismo visado el documento por la autoridad fiscal del Estado de destino en el supuesto de que la legislación de este último Estado exigiese la concurrencia de dicho requisito.

tud mediante el Modelo 590, ya que el derecho a la devolución surge como consecuencia del acta de la Inspección.

Tienen asimismo derecho a la devolución de los Impuestos Especiales de Fabricación los empresarios que entreguen productos objeto de dichos impuestos y por los que ya se hubiese producido el devengo dentro del ámbito territorial interno a receptores autorizados domiciliados en otro Estado miembro de la UE. En el presente caso el importe de la devolución alcanzará la suma de las cuotas correspondientes a los productos entregados, quedando no obstante condicionada aquélla al pago del Impuesto en el Estado miembro de destino.

Finalmente, gozan del ejercicio de este derecho de devolución aquellos empresarios que envíen o transporten ellos mismos o por su cuenta productos por los que se hubiese producido con anterioridad el devengo dentro del ámbito territorial interno con destino a personas domiciliadas en otro Estado miembro de la Unión Europea en el sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia. Dicha devolución se concreta en el importe de las cuotas correspondientes a los productos enviados o transportados, resultando condicionada la obtención de la misma al pago del Impuesto de que se trate en el Estado miembro de destino, y siendo el importe de las cuotas a devolver el mismo que el de las cuotas que hubiesen sido soportadas.

¿Qué procedimiento de devolución ha de seguirse en relación con este conjunto de supuestos? Con carácter general antes de proceder a la devolución del Impuesto las oficinas gestoras podrán requerir la acreditación del peticionario de haber satisfecho los impuestos cuya devolución solicita. Esta acreditación podría efectuarse mediante cualquiera de las siguientes vías: factura en la que conste la repercusión del Impuesto<sup>15</sup>; albarán de circulación o, en su caso, documento de acompañamiento cuando se

<sup>15</sup>Así se encarga de precisarlo el art. 18 del RIE, cuyos apartados segundo y tercero fueron objeto de una nueva redacción por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales.

trate de adquisiciones efectuadas dentro del ámbito territorial interno; asiento contable acreditativo de la inclusión en la base imponible del Impuesto en el caso de las ventas a distancia efectuadas por depositarios autorizados; y justificantes acreditativos de haberse realizado el pago del Impuesto en el supuesto de que el solicitante de la devolución hubiese sido sujeto pasivo de Impuestos Especiales de Fabricación en relación con operaciones de importación, o bien si el solicitante fuese sujeto pasivo con ocasión de recepciones de los productos objeto de dichos Impuestos procedentes del ámbito territorial comunitario no interno.

De cualquier manera en todos aquellos supuestos de devoluciones que tuvieran por objeto productos que hubieran circulado dentro del ámbito territorial interno utilizando al efecto marcas fiscales es condición necesaria para la devolución que dichas marcas se inutilicen o destruyan bajo control de la Administración Tributaria con carácter previo a la salida de los productos del ámbito territorial interno. Así se encarga de establecerlo el art. 6 del RIE, cuyo apartado tercero recibió una nueva redacción por el anteriormente citado Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, y cuyo apartado 9 fue igualmente modificado por el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre. En dicho caso el interesado deberá comunicar por escrito bien a la oficina gestora (tratándose de envíos a otros Estados miembros de la UE) o bien a la aduana (si se tratase de una exportación a terceros países) su intención de proceder a la destrucción o inutilización de las marcas fiscales, indicando además el lugar y modo en que se va a llevar a cabo.

Respecto de los supuestos de devolución por exportaciones la devolución se ha de solicitar uniendo al documento de despacho aduanero de exportación (DUA) una solicitud ajustada al Modelo 590. Y, una vez efectuadas por la aduana las comprobaciones correspondientes a la case y cantidad de mercancías exportadas, la oficina gestora correspondiente al domicilio del exportador habrá de tramitar el expediente de devolución disponiendo, en su caso, el pago de las cuotas que correspondan.

Por lo que respecta a aquellos casos de devolución por introducción en depósito fiscal, al amparo de lo señalado por el art. 8 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, el titular del depósito fiscal en que se introduzcan los productos ha de remitir los mismos al destino que señale el empresario propietario de aquéllos, sirviéndose a tal efecto de un documento de acompañamiento (Modelo 500<sup>16</sup>). Concretamente, y de conformidad con lo dispuesto en el citado precepto reglamentario, el titular del depósito fiscal en que

<sup>16</sup>A este respecto hemos de remitirnos a la Orden EHA/3385/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el Modelo 500 de documento de acompañamiento y el Modelo 501 de documento de acompañamiento de emergencia, y se dictan normas para su cumplimentación. Como es sabido el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece, en el apartado 7 de su art. 1, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, el Documento de Acompañamiento, facultando al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar el modelo correspondiente, definiéndolo como el documento establecido para amparar la circulación con origen y destino en el ámbito territorial interno, en régimen suspensivo, con aplicación de una exención o de un tipo reducido, de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. Dicho documento puede consistir bien en un documento de acompañamiento administrativo, según el modelo que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, o bien en un documento de acompañamiento comercial que debe contener los mismos elementos de información exigidos por el documento administrativo, cada uno de los cuales deberá estar identificado con un número que se corresponderá con el de cada una de las casillas del documento administrativo. Por otra parte tanto la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, como el Reglamento (CE) n.º 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a Impuestos Especiales en régimen suspensivo, consideran que la circulación intracomunitaria de productos sujetos a Impuestos Especiales se realiza en régimen suspensivo únicamente si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico. Sin embargo, ambas disposiciones prevén un documento en soporte papel para acompañar esta circulación cuando el sistema informatizado no esté disponible en el momento de la expedición de los productos. El Reglamento de los Impuestos Especiales así lo recoge en el apartado 6 de su artículo 1, autorizando al expedidor a dar inicio a la circulación con cumplimiento de los requisitos establecidos en dicho Reglamento y en sus normas de desarrollo

se introduzcan los productos ha de registrar la entrada de los mismos en su contabilidad, sirviendo como documento de cargo el documento de circulación expedido por el empresario. Estos productos no pueden tener otro destino, bajo responsabilidad del depositario autorizado, que el envío al ámbito territorial comunitario no interno. En la contabilización de la salida de los productos del depósito fiscal habrá de incluirse, además, la referencia al correspondiente asiento de cargo. La circulación hasta el destino señalado por el empresario se ampara con el documento de circulación establecido para la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo. Por su parte el titular del depósito fiscal debe remitir al empresario una copia de la notificación de recepción, debiendo hacer constar el expedidor en dicha copia la referencia al correspondiente asiento en su contabilidad.<sup>17</sup>

¿Y cuáles son las obligaciones que asume el empresario? Éste ha de presentar en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento de salida de los productos una solicitud de devolución ajustada al Modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda comprensiva de los envíos efectuados al ámbito territorial comunitario no interno (mediante su previa introducción en un depósito fiscal) que hubiesen llegado a su destino durante cada trimestre.

*llo. En consecuencia, a efectos de lo dispuesto en el apartado 7 del art. 1 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, se aprueba el Modelo 500, "Documento de acompañamiento" así como las Instrucciones de cumplimentación, que se acompañan a la presente Orden como Anexo I. Y, a efectos de lo dispuesto en el apartado 5 del art. 30 bis del citado Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, se aprueba el Modelo 501, "Documento de acompañamiento de emergencia", así como las Instrucciones para su cumplimentación, que se acompañan a la presente Orden como Anexo II. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior se podrá utilizar como documento de acompañamiento de emergencia algún documento comercial que contenga, al menos, información idéntica a la prevista en el Modelo 501 aprobado por esta Orden. Este documento podrá ser una copia en soporte papel del formulario de borrador de documento administrativo electrónico.*

<sup>17</sup>Debe precisarse además que el apartado 6 del citado art. 8 fue objeto de nueva redacción por el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, pasando a disponer el citado precepto que la solicitud se presentará dentro de los veinte primeros días naturales del mes siguiente al de finalización del trimestre.

Una vez devuelto el ejemplar número 3 de dicho Documento de Acompañamiento, y habiéndose certificado por el destinatario la recepción del producto, el titular del depósito fiscal remitirá una fotocopia del mismo a dicho empresario. Dentro de los 20 primeros días del mes siguiente al de finalización de cada trimestre natural, el empresario ha de presentar en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento de salida de los productos una solicitud de devolución ajustada al Modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda (Modelo 506, regulado en el art. 4 de la Orden 3482/2007, de 20 noviembre<sup>18</sup>) y comprensiva de los envíos efectuados al ámbito territorial comunitario no interno, mediante su previa introducción en un depósito fiscal que hu-

<sup>18</sup>Con posterioridad la Orden EHA/3363/2010, de 23 de diciembre, procedió a modificar la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas 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-libración 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 telemáticos. A través de la citada Orden se procedió a incorporar las modificaciones introducidas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria; y, en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, tienen como consecuencia la necesidad de modificar, a su vez, las disposiciones de desarrollo. De este modo se adaptó la Orden EHA/3482/2007 a la vigente regulación, especialmente en todo aquello que hace referencia al cambio de denominación de ciertos operadores, a los procedimientos de circulación intracomunitaria y a las obligaciones derivadas de la misma. Como seguramente se recordará, la sustitución del Documento de Acompañamiento por un Documento Administrativo electrónico provocó la supresión de numerosas obligaciones formales que llevaba aparejada la presentación del documento de circulación en soporte papel. De esta forma, quedaron sin efecto en la circulación intracomunitaria los partes de incidencia, las relaciones de documentos de acompañamiento recibidos en régimen suspensivo, el sistema de alerta previa y el de comunicación previa en relación con el envío de hidrocarburos. La modificación de la citada Orden EHA/3482/2007 alcanza, además, a otros aspectos de la misma, todos

biesen llegado a su destino durante cada trimestre. La oficina gestora ha de resolver el expediente de devolución acordando, en su caso, el pago de las cuotas correspondientes, teniendo en consideración que la operación que origina el derecho a la devolución es la mera recepción de los productos en el Estado de destino.

En relación con la devolución efectuada a través del sistema de envíos garantizados dispone el art. 9 del Real Decreto 1165/1995, cuyos apartados 5 y 7 fueron objeto de una nueva redacción por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, que el empresario ha de comprobar, antes de proceder a la entrega los productos, que el destinatario ha garantizado el pago de los Impuestos Especiales en el Estado de destino. En este caso los productos habrán de circular amparados por el documento simplificado de acompañamiento (Modelo 503) expedido por el empresario que efectúe la entrega. Y, dentro de los 20 primeros días del mes siguiente al de finalización de cada trimestre natural el empresario habrá de presentar en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento desde el que se hubiese efec-

*ellos relacionados con las modificaciones reglamentarias. Así, por ejemplo, quedan sin efecto los plazos para la presentación de documentos relativos a la circulación intracomunitaria, creándose nuevas claves para definir nuevas actividades y operadores y modificándose los Modelos 551 y 553. En relación con la presentación de las relaciones de documentos de acompañamiento, la actual redacción del Reglamento solo la exige para los documentos expedidos, con exclusión de los documentos administrativos electrónicos, por lo que se suprime el Modelo 552. En la Orden existen distintas referencias a la presentación electrónica o por vía telemática que deben ser sustituidas por la actualmente vigente, la referencia a la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Continuando con la estrategia iniciada hace varios años de conseguir la presentación telemática de toda la documentación relacionada con los Impuestos Especiales, se otorga un nuevo paso creando la obligación de presentar a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los Modelos 518, 519 y 520, de acuerdo con la modificación introducida en los arts. 82 y 83 del Reglamento de los Impuestos Especiales. Por otra parte, la modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobada mediante Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, dispuso que no precisasen de precinta o marcas fiscales los envases de capacidad no superior a 0,5 litros que contengan bebidas derivadas cuya graduación no exceda del 6 % vol. y los envases de hasta 1 decilitro, cualquiera que sea su graduación. Dicha disposición supuso*

tuado la entrega una solicitud ajustada en el presente caso al Modelo 507 comprensiva de las entregas efectuadas por este procedimiento (denominado procedimiento de envíos garantizados) por los que se hubiese satisfecho el Impuesto en el ámbito territorial comunitario no interno, durante cada trimestre.

Señala concretamente el art. 9.5 del RIE en su actual redacción que la referida solicitud ha de presentarse dentro de los veinte primeros días del mes siguiente al de finalización del trimestre, debiendo anotarse en ella, por cada operación, los siguientes datos: el número de referencia del documento simplificado de acompañamiento expedido; la fecha de salida; el Estado miembro de destino; el nombre, apellidos o razón social y domicilio del destinatario, así como su Número de Identificación Fiscal a efectos del IVA; la clase y cantidades de productos entregados de cada uno de los Epígrafes de cada Impuesto, expresadas en las unidades de cada Epígrafe, y por los que se solicite la devolución; la fecha de recepción por el destinatario; la fecha y referencia del pago del impuesto en el Estado miembro

*la eliminación de los sellos para recipientes que contengan bebidas derivadas, previstos con la referencia P1 y B1 en el anexo XXIX de la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre. Adicionalmente, y ante el hecho de que las bebidas derivadas de menos de un 15 % de contenido alcohólico, contenidas en envases distintos de los intervalos previstos para las bebidas espirituosas, pueden carecer de precinta ajustada a la capacidad nominal del envase, se dispuso que la precinta a utilizar fuese la inmediata superior. De esta forma, se da contenido al apartado 2 del art. 5. En relación con las marcas fiscales, la modificación reglamentaria anteriormente citada introduce nuevos mecanismos de entrega de marcas y fijó los límites de cantidad que pueden recibir y tener existencias los receptores, circunstancia que aconsejó modificar el modelo de solicitud para adaptarla a estos nuevos procedimientos. Finalmente, se recogió en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación el régimen de subsanación previsto en el art. 89 del Real Decreto 1065/2007, de 27 julio que aprobó 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, efectuándose las modificaciones procedentes en los modelos para permitir la presentación telemática de declaraciones-liquidaciones complementarias y de solicitudes de rectificación de declaraciones-liquidaciones, así como de declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas a que se refiere la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

de destino; y el importe de la devolución que se solicita.

La oficina gestora habrá de resolver el expediente de devolución, acordando en su caso el pago de las cuotas correspondientes y teniendo incon sideración que la operación que origina el derecho a la devolución lo constituye el pago o cargo contable del Impuesto en el Estado de destino. Tal y como precisa el apartado siete de este art. 9 del RIE en su vigente redacción, el empresario ha de conservar a disposición de la oficina gestora y de los servicios de inspección, durante un período de cuatro años, los ejemplares de los documentos simplificados de acompañamiento expedidos, los documentos acreditativos de haberse satisfecho el Impuesto dentro del ámbito territorial interno (por los productos entregados), los ejemplares de los documentos simplificados de acompañamiento devueltos por los destinatarios y los justificantes de haberse satisfecho el Impuesto en el Estado miembro de destino.

Analicemos a continuación el régimen de devolución diseñado en relación con el sistema de ventas a distancia. Dicho régimen se encuentra regulado en el art. 10 del Real Decreto 1165/1995, relativo a aquellos empresarios que envíen o transporten ellos mismos o por su cuenta productos objeto de estos Impuestos por los que ya se hubiese devengado el Impuesto dentro del ámbito territorial interno en el sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia. Aquellos empresarios que deseen enviar productos objeto de los citados Impuestos al ámbito territorial comunitario no interno por el procedimiento de ventas a distancia han de solicitar su inscripción como tales en la oficina gestora correspondiente al establecimiento desde el que se efectuasen los envíos. En cada uno de estos establecimientos ha de llevarse una contabilidad de todos los envíos realizados por este procedimiento.

Dentro de los 20 primeros días del mes siguiente al de finalización de cada trimestre natural el empresario ha de presentar en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento una solicitud de devolución ajustada al Modelo 508<sup>19</sup> comprensiva de los envíos efectuados por el pro-

cedimiento de ventas a distancia y por los que se hubiese satisfecho el Impuesto en el ámbito territorial comunitario no interno, durante cada trimestre. La oficina gestora habrá de resolver el expediente de devolución, acordando en su caso el pago de las cuotas correspondientes y teniendo en consideración que la operación que origina en este caso el derecho a la devolución es el pago o cargo contable del impuesto en el Estado de destino. Ha de precisarse no obstante que el RIE dispensa de la obligación de inscribirse en el Registro Territorial a los vendedores a distancia, cuando los productos se envíen al Estado miembro de destino desde una fábrica o depósito Fiscal, no resultando necesario además en este caso la presentación de la solicitud de devolución (Modelo 508), ya que la devolución se efectúa deduciendo las cuotas que resulten a devolver de las que deban ingresarse por el período impositivo en que se ha efectuado el pago del impuesto en el Estado de destino.<sup>20</sup>

Con carácter específico el art. 62 de la LIE reconoce el derecho a la devolución de las cuotas previamente satisfechas por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco en los siguientes supuestos. En primer lugar, con motivo de aquellas operaciones de destrucción de labores del tabaco bajo control de la Administración Tributaria. Y, en segundo término, con ocasión de la devolución de labores del tabaco a fábrica para su reciclado.

¿Qué características presenta el procedimiento que ha de seguirse en estos casos para la aplicación del beneficio de devolución? De entrada el propietario de las labores del tabaco que hubieran de destruirse o que fuesen objeto de devolu-

<sup>19</sup>Véase a este respecto el art. 4 de la Orden 3482/2007, de 20 noviembre.

<sup>20</sup>Dispone además el apartado 7 de este art. 10 en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, que el empresario conservará a disposición de la oficina gestora y de los servicios de inspección, durante un período de cuatro años, a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo para solicitar la devolución, las facturas, los documentos acreditativos de haberse satisfecho el impuesto dentro del ámbito territorial interno por los productos enviados y los justificantes de haberse satisfecho el impuesto en el Estado de destino.

ción ha de solicitar la aplicación del beneficio a la oficina gestora correspondiente haciendo constar en el escrito los siguientes aspectos: datos identificativos del solicitante y del establecimiento en que se encuentren las labores; clase y cantidad de labores; causa por la que se solicite la destrucción o devolución; datos identificativos del proveedor de las labores con la fecha en que hubiesen sido adquiridos; datos identificativos del depositario autorizado a quien, en su caso, se devuelvan las labores, y datos de la fábrica o depósito fiscal concretos a los que se pretendan enviar. Igualmente debe hacerse constar el procedimiento que se proponga para la destrucción así como el local en que dicha operación pueda efectuarse.

Una vez efectuadas por la oficina gestora las comprobaciones que considere oportunas, aquélla resolverá la solicitud, ya sea autorizando en su caso la devolución de las labores a la fábrica o depósito fiscal señalados en la solicitud o determinando la cuota a devolver.

El destinatario del envío (depositario autorizado) cargará en su contabilidad de existencias las labores entradas en su establecimiento justificando el asiento con el acuerdo de la oficina gestora que autorizó la devolución, haciendo efectivo al solicitante de la devolución el importe de la misma y deduciendo de la cuota correspondiente al período impositivo en que hubiese tenido lugar la entrada de las labores devueltas el importe de las cuotas cuya devolución se hubiese acordado.

Por último, si se hubiese optado por la destrucción de las labores ésta se llevará a cabo una vez que hubiese sido autorizada por la oficina gestora y en presencia de los servicios de inspección.

Tal y como señaló el TJUE en su Sentencia de 27 de enero de 2011, relativa a la recaudación del IVA en la fuente, mediante precintas fiscales, en relación con las labores de tabaco, resulta compatible con la normativa comunitaria una medida de simplificación aplicada en Bélgica a las labores de tabaco consistente en la recaudación del IVA en la fuente, junto con el Impuesto Espe-

cial, en lugar de proceder a la aplicación del impuesto en cada fase del proceso de comercialización. Y, en opinión del Tribunal, no es obstáculo a lo anterior el hecho de que los intermediarios no puedan solicitar la devolución del impuesto soportado en caso de impago por el proveedor final, ya que desde un punto de vista estrictamente jurídico los intermediarios no soportan ningún IVA ni lo abonan, a pesar de que el Impuesto esté incorporado económicoamente al precio abonado.

## VII. ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS NORMAS PARTICULARES DE GESTIÓN APLICABLES

Los aspectos más significativos de la gestión de este Impuesto Especial se encuentran recogidos por la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria, concretándose su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 1199/1999, de 9 de julio, encargado de regular adicionalmente el estatuto concesional de la red de expendedurías de tabaco y timbre.

Cabe hablar pues de una liberalización del mercado del tabaco, si bien con determinadas limitaciones que se hallan recogidas en la propia Ley. En consecuencia se declaran extinguidos, tanto en el territorio peninsular como en las islas Baleares, así como en Ceuta y Melilla, el monopolio de fabricación y el de importación y de comercialización al por mayor de labores del tabaco no comunitarias. Ahora bien la propia Ley se encarga de precisar que no podrán desarrollar estas actividades quienes se encuentren incursos o incurran en alguna de las siguientes situaciones, a las que se refiere el art. 1 de la citada Ley 13/1998, de 4 de mayo.

En primer lugar, estar declarado en quiebra o suspensión de pagos en España o en su país de origen, o incursio en un procedimiento de apremio como deudor de cualquier Administración Pública. En segundo término, haber sido condenado o sancionado mediante sentencia firme o resolución administrativa de igual carácter por delito o infracción administrativa o de contrabando, o por delito contra la Hacienda Pública.

Igualmente se encuentran imposibilitados para desarrollar este conjunto de actividades quienes resulten ser titulares de una expendeduría de tabaco y timbre o de una autorización de punto de venta con recargo. Ahora bien, de conformidad con lo establecido en la Exposición de Motivos de la Ley, y siguiendo además la propia jurisprudencia comunitaria (representada básicamente por la Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 1995 (As. C-387/93, Banchero), se mantiene el monopolio del comercio al por menor de labores del tabaco a favor del Estado a través de la Red de Expededorías de Tabaco y Timbre.

Establece el art. 3 de la Ley 13/1998 que los mayoristas sólo podrán suministrar tabaco elaborado a los expendedores de tabaco y timbre, no pudiendo remunerar a éstos más que con la retribución establecida por la citada Ley, tal y como precisa además su art. 4.7. Refiriéndose asimismo a los expendedores dispone la citada Ley 13/1998 un conjunto de obligaciones formales en su art. 4, precisando a tal efecto que los mismos han de ser personas físicas, nacionales de cualquiera de los Estados de la UE. Estos sujetos adquieren la condición de cesionarios del Estado, no pudiendo incurrir o estar incursos en ninguna de las situaciones a las que nos hemos referido anteriormente, y no pudiendo tampoco ser titulares de otra expendeduría o de un punto de venta con recargo. Finalmente, no pueden tener vinculación profesional o laboral alguna con cualquiera de los importadores, fabricantes o mayoristas del mercado del tabaco.

En este sentido, y dada la existencia en nuestro sistema tributario de una norma específica reguladora de los distintos aspectos relativos a la fabricación, importación y comercialización de las labores del tabaco (ya sea al por mayor o al por menor) señala el art. 63 de la LIE que "La recepción de labores del tabaco procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad quedará restringida a los depositarios autorizados (es decir, titulares de fábricas o depósitos fiscales de labores del tabaco), operadores registrados, operadores no registrados, receptores autorizados o destinatarios en el sistema de ventas a distancia que reúnan, en todos los casos, las condiciones

previstas en la normativa vigente en materia de distribución". Determina así el citado precepto ciertas características del tráfico comunitario, el cual habrá de realizarse en torno a los sujetos determinados en el art. 8 de la LIE, objeto de nueva redacción por la Ley 2/2010, de 1 de marzo.

En efecto, tal y como se señala en el vigente apartado primero del citado precepto, a los efectos de lo dispuesto en la Ley 38/1992 tienen la consideración de obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la misma imponga el cumplimiento de obligaciones tributarias. Al amparo de lo dispuesto en el vigente apartado tercero de dicho precepto, son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los representantes fiscales a que se refiere el apartado 28 del art. 4 de la Ley. Y, de conformidad con lo establecido en el actual apartado noveno de este art. 8 de la LIE, los expedidores registrados están obligados al pago de la deuda tributaria en relación con aquellos productos expedidos en régimen suspensivo que no hubiesen sido recibidos por el destinatario. Dicha responsabilidad cesará una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.

Mediante Sentencia de 11 de mayo de 2011 declaró el Tribunal Supremo (TS) que la Administración tributaria española puede exigir el Impuesto Especial sobre labores del tabaco e IVA en relación a un cargamento de cigarrillos con destino a Oporto pero descargado en España, al existir una sentencia de un Tribunal alemán con eficacia interruptiva del plazo de prescripción del derecho a liquidar. De este modo el Alto Tribunal vino a revocar la sentencia que declaró prescripto el derecho a liquidar el Impuesto Especial sobre labores del tabaco e IVA desde la fecha en la que el cargamento de cigarrillos litigioso entró en la Unión Europea por la Aduana de Lindau y que, con destino a Oporto, fue descargado en España. Tal y como se encargó de precisar el TS la prescripción no se produjo de acuerdo con la normativa aplicable, que no era el derecho interno como apreció la sentencia recurrida, sino el Convenio TIR y el Derecho de la Unión Europea. Y, partiendo de esa premisa, el TS declaró la com-

petencia de la Administración española para exigir el pago del Impuesto a la afectada (la Asociación del Transporte Internacional por Carretera), al no haber transcurrido el plazo de un año desde la fecha en que las autoridades españolas fueron informadas de una sentencia de un Tribunal alemán -relativa a una infracción en materia de transporte internacional por carretera cometida por la citada Asociación-, hasta que se notificó la liquidación a la misma, en atención a la eficacia interruptiva del cómputo del plazo de prescripción que tuvo el proceso alemán.

### VIII. RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE EN CANARIAS, CEUTA Y MELILLA

Este Impuesto Especial no resulta exigible ni en las islas Canarias ni en el territorio de las ciudades de Ceuta y Melilla, si bien en estas dos últimas se ha de matizar que resultó exigible hasta el 31 de diciembre de 1996. Así las cosas, con efectos desde el 1 de enero de 1997 el Impuesto adquirió en ambos territorios la consideración de gravamen complementario en el marco del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, tributo este último de carácter municipal y cuyos tipos impositivos quedaban fijados en las Ordenanzas de ambas ciudades.

A resultas de lo anterior, y a los efectos del Impuesto, la salida de labores del tabaco desde la península e islas Baleares con destino al archipiélago canario, a Ceuta o a Melilla, adquiere la consideración técnica de exportación, ultimándose en su caso el régimen suspensivo o, en caso contrario, originándose el derecho a la devolución de las cuotas previamente soportadas. Igualmente la introducción en la Península e islas Baleares de labores del tabaco procedentes del archipiélago canario o de las ciudades de Ceuta y Melilla constituye una importación, devengándose de este modo el Impuesto Especial salvo en el supuesto de que las labores se introdujesen desde la aduana de entrada en una fábrica o un depósito fiscal sitos en la península e islas Baleares, en cuyo caso quedarían vinculados al régimen suspensivo.

### IX. RÉGIMEN DE CONTABILIDAD REGLAMENTARIA

A tenor de lo establecido por el art. 126 del RIE, en las fábricas de labores del tabaco se han de llevar los siguientes libros. En primer lugar, el libro de tabaco en rama, siendo el tipo de asiento que deba efectuarse en el mismo el siguiente: en el cargo se habrá de anotar la fecha de entrada, el peso neto del tabaco a un grado de humedad uniforme del 14%; y en la data habrá de hacerse constar la fecha, el peso neto de la hebra y las clases y marcas de labores del tabaco a cuya fabricación vayan a ser destinados.

En segundo término, dentro de los libros de labores del tabaco han de llevarse unas cuentas separadas para cada uno de los distintos tipos, clases y marcas de labores del tabaco que se vayan a elaborar. El asiento que deba practicarse en estos libros será el siguiente: en el cargo, una anotación del tabaco que se vaya a destinar al proceso de elaboración, con expresión de la fecha y peso neto del mismo; y en la data, las labores del tabaco elaboradas, haciéndose constar la fecha, el peso neto y el número de unidades de labores de tabaco obtenidas. Téngase presente que, en el caso de los cigarrillos, éstos han de expresarse en millares de unidades, mientras que los cigarros puros y los cigarritos se harán constar en unidades y la picadura y las demás labores del tabaco en unidades de envase acondicionados para su venta al público según peso neto obtenido.

Por último, dentro del libro de almacén han de hacerse constar tantas cuentas como labores del tabaco se fabriquen, estableciéndose la distinción según tipos, clases y marcas. En relación con aquellos asientos que deban de practicarse en este libro, se ha de señalar que en el cargo se anotarán las labores del tabaco entradas en el almacén, con expresión de la fecha de entrada y cantidad, en las unidades utilizadas en la data del libro de labores del tabaco; y, en la data, se anotarán las labores salidas del almacén, haciéndose constar la fecha de salida, la cantidad en las mismas unidades que en el cargo, el documento que acompañó la circulación del producto, el destinatario y la localidad.

Dispone a este respecto el art. 26 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, que aquellos cigarrillos que circulen fuera del régimen suspensivo con un destino dentro del ámbito territorial interno que no sea una planta envasadora independiente han de hallarse contenidos en envases provistos de una precinta de circulación u otra marca fiscal, si bien no precisan ir provistos de precinta o marca fiscal los envases de capacidad no superior a 0,5 litros que contengan bebidas derivadas cuya graduación no exceda de 6 por 100 vol. y los envases de hasta 1 decilitro, cualquiera que sea su graduación. Cuando se trate de cigarrillos, las precintas se incorporarán en el empaque que constituya unidad de venta para el consumidor de forma que sean siempre visibles y no puedan ser desprendidas antes de que el mismo haga uso de la labor, situándose por debajo de la envoltura transparente o translúcida que, en su caso, rodee el empaque. Parece claro por tanto que la finalidad de esta medida no es otra que evitar la introducción irregular de cigarrillos. Estas precintas deben estar adheridas, tanto a los cigarrillos fabricados en el ámbito territorial interno como a los importados y los introducidos en dicho ámbito desde el ámbito territorial comunitario no interno.

Reglamentariamente se regula además el procedimiento que ha de seguirse para la colocación de las precintas, ya sea en un establecimiento sito en España, en uno ubicado en otro Estado miembro, en un país tercero o en la propia aduana de importación. Las precintas se han de incorporar en el empaque que constituya la unidad de venta para el consumidor, de manera que no puedan ser desprendidas sin que el mismo haga uso de su labor. De este modo las precintas se sitúan por debajo de la envoltura transparente o translúcida que rodea el empaque.

El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar además que las precintas, con las garantías necesarias, puedan ser sustituidas por otro tipo de marcas. El suministro de precintas a las oficinas gestoras ha de efectuarse a través del centro gestor, previa petición de las mismas, y teniendo a su cargo dichas oficinas cuanto se relacione

con los pedidos, entrega y custodia. Los fabricantes y titulares de depósitos fiscales y de depósitos de recepción han de formular los oportunos pedidos de precintas mediante escrito sujeto al modelo que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, a la oficina gestora en que se halle registrado el establecimiento donde vayan a colocarse. Dicha oficina, si procediese, autorizaría la entrega de las precintas puestas, lo que se ha de realizar bajo recibo, anotando su cantidad y numeración.

Las marcas fiscales han de ser adheridas a los recipientes o envases por parte de quienes las hubiesen recibido de la oficina gestora, salvo que se adhieran en origen, fuera del ámbito territorial interno, o que se remitan para ser adheridas en una planta embotelladora independiente.

Ahora bien, en el supuesto de que se pretendiese exportar o enviar a otros Estados miembros de la UE empaques que contengan cigarrillos provistos de las correspondientes marcas fiscales resultaría imprescindible, si se quiere que dichas operaciones sean debidamente autorizadas así como para que el régimen suspensivo se considere ultimado, que las referidas marcas fiscales se inutilicen o destruyan bajo control de la Administración Tributaria. Así se encarga de precisarlo el art. 26.15 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

Por su parte el vigente art. 26.16 del RIE termina disponiendo que la circulación en régimen suspensivo de cigarrillos que lleven adheridas marcas fiscales entre fábricas y depósitos fiscales, o entre establecimientos de un solo tipo de los precedentes situados en el ámbito territorial interno, no podrá realizarse sin que el establecimiento de destino cuente con garantía suficiente para amparar las marcas fiscales recibidas, tal como se establece en el apartado 6.b) del citado precepto, siendo el centro gestor el encargado de desarrollar el procedimiento y las normas de control que resulten aplicables a estos casos. Y ello será igualmente aplicable a los supuestos de recepción, en fábricas o depósitos fiscales ubicados en el ámbito territorial interno, de recipientes

o envases que contengan cigarrillos, con las marcas fiscales adheridas procedentes del ámbito territorial comunitario no interno o de aduanas de importación tras su despacho a libre práctica.

#### **X. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES APPLICABLES**

Finalmente se ha de tener presente que, de conformidad con lo dispuesto por el art. 19 de la Ley 38/1992, la tenencia, para fines de carácter comercial, de labores de tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, en el supuesto de que tal requisito fuese exigible reglamentariamente, resulta sancionada con multa de 601'01 a 12.020'24. El apartado quinto de dicho precepto fue objeto de una nueva redacción por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, señalándose en la actualidad que la circulación de productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación sin ir acompañados por los documentos que reglamentariamente se establezcan y, en su caso, sin el ARC en la circulación intracomunitaria dentro del ámbito territorial interno, cuando no constituya infracción tributaria grave, resulta sancionable, en concepto de infracción tributaria leve, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota que correspondería a los productos en circulación, con un mínimo de 600 euros.

En este sentido, dado un supuesto de circulación intracomunitaria sin haberse justificado la correcta utilización de los procedimientos de circulación intracomunitaria legalmente previstos afirmó el TEAC mediante Resolución de 27 de marzo de 2012 que procede la obligación de pago por parte de la empresa comercializadora.



## COMENTARIOS A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL CANÓN DEL AGUA

JOSÉ LUIS ESPAÑA GUZMÁN (\*)

**L**a pasada primavera se conocía la Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2013, de 11 de abril de 2013, en relación con la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, y el canon del agua, fallando a favor de la iniciativa legislativa promovida en su día por el Gobierno Vasco.

El Tribunal Constitucional ha desestimado el recurso interpuesto, al entender que no se produce doble imposición ni se invaden competencias municipales ni forales, salvo en lo relativo al artículo 41.4 de la Ley de Aguas, referido a la tarificación del uso del agua, y haciendo también un apunte respecto a la interpretación del artículo 9.e), relacionado con los ingresos de la Agencia Vasca del Agua-Uraren Euskal Agentzia (URA).

En la sentencia se contiene una peculiaridad en cuanto a la consideración de las competencias armonizadoras que en el ámbito tributario le atribuye al Parlamento Vasco el Estatuto de Autonomía y la Ley de Territorios Históricos. Argumento que es objeto de voto particular por una magistrada del Tribunal.

— o 0 o ——

Sin duda, el canon del agua, que se liquida en el País Vasco desde 2009, no ocupa un lugar relevante en un panorama tributario protagonizado por otras figuras y procedimientos de mayor alcance recaudatorio y repercusión en la actividad económica. Apenas son casi 3 millones de euros anuales, obtenidos gravando a 0,06 euros el m<sup>3</sup> de agua, con lo que se estima que cerca de 100 millones de m<sup>3</sup> de agua cada año tributan por la afición al medio que su utilización pudiera producir (sin considerar las exenciones). Excepto hogares y actividades agrícolas, en términos genéricos, el resto de sujetos pasivos

(usuarios del agua en baja, bien la reciban de una entidad suministradora o la capten por medios propios) están soportando este tributo indirecto de carácter medioambiental.

No obstante, este no tan nuevo impuesto es uno de los pocos ejemplos de imposición propia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, junto al que grava el juego del bingo y el recargo sobre las "máquinas tragaperras".<sup>1</sup>

Estas peculiaridades y el hecho de ser objeto de atención por los recurrentes y el Tribunal Constitucional le han otorgado un fugaz protagonismo, al menos para la redacción de este artículo, que permitirá recordar, también, las varias sentencias en las que desde 2012 se han resuelto recursos de inconstitucionalidad contra impuestos autonómicos.

A pesar de la poca notoriedad del canon del agua, el 8 de noviembre de 2006 el Tribunal Constitucional admitió a trámite el recurso nº 9451/2006, promovido por más de 50 Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso, alcanzando relevancia en el ámbito competencial y jurisdiccional.

<sup>1</sup> Ley 6/1992, de 16 de octubre, del Impuesto sobre el Juego del Bingo y del recargo de la tasa sobre el juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar.

Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, luego desarrollada por el Decreto 181/2008, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon del Agua.

Aunque no son propiamente impuestos sino tributos, también están las tasas reguladas en el Decreto Legislativo 1/2007, de 11 de septiembre, de aprobación del texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públcos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Otra experiencia en el ámbito legislativo tributario fue el recargo transitorio en el IRPF del ejercicio 1983, establecido mediante la Ley 23/1983, de 27 de octubre, a consecuencia de las inundaciones.

(\*) Jefe del servicio de Administración Tributaria. Gobierno Vasco.

Los recurrentes entendían que distintos preceptos legales contenidos en la Ley de Aguas<sup>2</sup> transgredían los límites a las potestades tributarias de las comunidades autónomas, previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA); invadían las competencias forales y locales, infringiendo con ello los artículos 140, 142 y la disposición adicional primera de la Constitución y desconocían el principio de capacidad económica. Asimismo, en lo relativo a las posibles bonificaciones del canon se contravenía el principio de legalidad en materia tributaria.

A lo largo de este artículo, al igual que en la resolución que sirve para su comentario, después de marcar los contornos de la competencia autonómica para establecer tributos, se repasa la Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2013 sobre el canon del agua, respecto de los motivos de fondo en los que se sustenta la impugnación, es decir, en relación a la existencia de doble imposición, la invasión de competencias municipales y forales, y la extralimitación en el ejercicio de las competencias autonómicas. De la sentencia se entresacan los párrafos más interesantes y se incluyen comentarios propios del autor.

— o 0 o —

Han sido varias, desde 2012, las controversias competenciales resueltas por el Tribunal Constitucional que han versado sobre el alcance de las potestades tributarias de las comunidades autónomas (anexo) para generar ingresos propios o gravar hechos imponibles específicos con fines medioambientales o de otro tipo. Entre ellos los recursos contra impuestos de Cataluña, Asturias, Navarra y Aragón sobre grandes establecimientos comerciales, el impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente de Castilla-La Mancha, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito de Extremadura y el canon del agua del País Vasco.

<sup>2</sup> Artículos 1 c); 9 e); 41 a 52 en su totalidad, donde se contiene el régimen jurídico del canon del agua; 55 n), o) y p); 56.3 y las disposiciones adicionales sexta y transitoria tercera de la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas.

Ya no causa extrañeza la diferencia de tiempo que separa las resoluciones de la interposición de los recursos de inconstitucionalidad, más de 10 años en algunos casos, más de 6 para el canon del agua, pues el retraso de la jurisdicción constitucional está resultando crónico.

Entre los impuestos señalados destaca la declaración de constitucionalidad del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito regulado en la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, (STC 210/2012, de 14 de noviembre) y su reconocimiento, por tanto, como vía para generar nuevos ingresos autonómicos.

Sin embargo, pronto el Estado creó el impuesto sobre los depósitos a las entidades de crédito (Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la cual se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), que obstaculiza a las comunidades autónomas aprobar impuestos que tengan por objeto este hecho imponible. El tipo de gravamen previsto es del 0%, con lo que no generará ningún nuevo ingreso al Estado.

Por proximidad con el Concierto Económico del País Vasco, necesariamente ha de anotarse que en la STC 208/2012, de 14 de noviembre, en relación a la creación del impuesto navarro sobre grandes establecimientos comerciales, el Tribunal considera que los límites contenidos en la LOFCA resultan también de aplicación a los tributos propios establecidos por la Comunidad Foral de Navarra que no hayan sido acordados, convenidos, con el Estado.

Se dice en la STC 208/2012 que “la naturaleza acordada, o «paccionada», del sistema de Convenio funciona en ambas direcciones. De esta manera, el régimen jurídico se bifurca parcialmente en función de que los tributos propios forales sean o no tributos convenidos. Los convenidos están sujetos a reglas específicas de coordinación, contenidas en los arts. 2 y 7 de la Ley del convenio y que son, como ha quedado expuesto, norma especial con respecto de las re-

glas generales contenidas en los arts. 6 y 9 LOFCA, que sí son, en cambio, de aplicación a los tributos propios autonómicos. En suma, los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder a que nos hemos referido anteriormente. Y puesto que hemos afirmado que no existe en el sistema constitucional descrito una tercera categoría, además de los «tributos convenidos» y los «tributos propios autonómicos», a estos tributos que el propio art. 2.2 de la Ley del convenio denomina «distintos de los convenidos» les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del Convenio tal y como establece el citado art. 2.2. La anterior interpretación se deriva además del propio sistema de Convenio, que como se ha expuesto descansa en la idea de poder tributario pactado y coordinado.”

— o 0 o —-

Volviendo al canon del agua, destaca su carácter medioambiental. Su hecho imponible lo constituye “el consumo real o potencial del agua por la afección al medio que su utilización pudiera producir”. En el canon se regulan exenciones y bonificaciones relacionadas con la utilización eficiente y sostenible de este recurso natural, y su recaudación queda afectada al logro de objetivos de planificación hidrológica relativos al medio ambiente, las infraestructuras declaradas de interés general y el ahorro de agua.

La gestión, liquidación, recaudación e inspección del canon del agua son funciones atribuidas a URA, y que ejerce en colaboración con más de 340 entidades suministradoras ubicadas en el País Vasco.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> La Agencia Vasca del Agua-Uraren Euskal Agentzia (URA) se creó mediante la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, y con el Decreto 240/2007, de 18 de diciembre, se aprobaron sus estatutos. Tiene personalidad jurídica propia y naturaleza de ente público del Derecho privado. Está adscrita al departamento del Gobierno

### Competencia para establecer tributos

El ejercicio de la competencia para establecer tributos que se reconoce a las comunidades autónomas, deriva del juego de los artículos 133 y 157 de la Constitución, donde también, en este último precepto, se alude a los límites en la adopción de medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, así como se remite a los límites que pudieran figurar en una ley orgánica, en referencia a lo que posteriormente sería la LOFCA. Por tanto, el poder tributario propio reconocido a las comunidades autónomas está, también, constitucionalmente condicionado en su ejercicio.

En el caso del País Vasco, además, en el artículo 42.b) del Estatuto de Autonomía se citan entre los ingresos de la hacienda general del País Vasco “los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento Vasco, de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre financiación de las Comunidades Autónomas”.

Los límites de este poder tributario de las comunidades autónomas, en relación con hechos imponibles gravados por el Estado o por los tributos locales, se recogen en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA.

Vasco competente en materia de medio ambiente. Esquemáticamente, los elementos que configuran el canon del agua son los siguientes:

- Hecho imponible: consumo real o potencial del agua por la afección al medio que su utilización pudiera producir.
- Sujetos pasivos: usuarios del agua en baja, bien la reciban de una entidad suministradora o la captén por medios propios.
- Devengo: momento del consumo real o potencial del agua (exigible al mismo tiempo que las cuotas de suministro de entidades).
- Base imponible: volumen de agua consumido o utilizado (o estimado), en m3.
- Tipo de gravamen: 0,06 euros por m3 de agua.
- Exenciones 100% y bonificaciones entre 70%-95% de la base imponible.
- Recaudación destinada a la consecución de objetivos de planificación hidrológica relativos al medio ambiente, las infraestructuras declaradas de interés general y el ahorro de agua.

A este respecto, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 85/2013 que aquí se comenta, recuerda en su fundamento jurídico 3 (FJ 3) lo ya manifestado en la STC 210/2012:<sup>4</sup>

- "la potestad autonómica para establecer tributos ex novo «se encuentra sujeta a los límites establecidos en las leyes del Estado a las que se refieren los artículos 133.2 y 157.3 CE (por todas, STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4); de modo que «el poder tributario de las Comunidades Autónomas puede ... ser delimitado por el Estado, salvaguardando en todo caso su propia existencia de manera que no se produzca un vaciamiento de la competencia, pues como afirmamos tempranamente "ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria" (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3)» (FJ 4)." <sup>5</sup>

- "lo que se pretende evitar es, en suma, que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de "un sistema" tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE [STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]» (STC 120/2012, FJ 4)."

<sup>4</sup> STC 210/2012, de 14 de noviembre de 2012, sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, reguladora del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito.

<sup>5</sup> STC 49/1995, de 16 de febrero, sobre la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1990, de 28 de noviembre, de Impuesto sobre las Loterías, y el Decreto que desarrolla la Ley.

STC 150/1990, de 4 de octubre, sobre la Ley de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid (3% de recargo en el IRPF).

STC 289/2000, de 30 de noviembre, sobre la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

- «el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponibles, de manera que "no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponibles de ambos impuestos" (STC 122/2012, FJ 4)."

- "Por tanto, el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también "los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada... o los supuestos de no sujeción y exención", extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible (STC 122/2012, FJ 7). Entre los elementos a comparar se encuentra lógicamente la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o, en alguno de sus elementos (STC 122/2012, FJ 4), si bien teniendo en cuenta, como también hemos reiterado, que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5)."

El Tribunal Constitucional concluye en la citada Sentencia 210/2012 (FJ 3) que "En definitiva, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponibles, que es lo prohibido en el artículo 6 LOFCA, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que

dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo.”<sup>6</sup>

### Doble imposición

En el recurso de inconstitucionalidad se argumenta que el canon del agua incurre en doble imposición al contravenir los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, gravando el consumo de agua, hecho imponible ya gravado por las tasas municipales por la prestación del servicio de suministro de agua.<sup>7</sup>

En la Sentencia se descarta que se infrinja el artículo 6.2 de la LOFCA, dado que no se explicita en el recurso ningún tributo estatal que grave el

<sup>6</sup> Otros análisis doctrinales relacionados se extienden también a la diferencia entre los conceptos “hecho imponible” y “objeto o materia imponible”; al alcance del término hecho imponible “gravado”, respecto de la inclusión o no en el mismo de los hechos imponibles no sujetos o exentos, o a los principios de neutralidad y territorialidad, respecto a la unidad de mercado y la adopción de medidas tributarias que obstaculicen la libre circulación de mercancías y servicios o sobre bienes situados en otro territorio.

<sup>7</sup> En las normas fiscales aprobadas al respecto en los Territorios Históricos:

- artículo 20.3.t) de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 11/1989, de 5 de julio, de Haciendas locales,
- artículo 21.4.t) de la Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia,
- artículo 20.3.t) de la Norma Foral de las Juntas Generales de Álava 41/1989, de 19 de julio, de Haciendas Locales,

se reproduce el contenido del artículo 20.4.t) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, de forma que las entidades locales podrán establecer tasas por la prestación del servicio de “distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.”

También, en la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases de régimen local, se recoge que los municipios ejercerán en todo caso competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las CC.AA., en materia, entre otras, de suministro de agua, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales (artículo 25) y que por sí o asociados deberán prestar, en todo caso, entre otros, los servicios de abastecimiento domiciliario de agua potable y alcantarillado (artículo 26).

mismo hecho imponible sobre el que recae el canon del agua.

Respecto al artículo 6.3 de la LOFCA, el Tribunal entiende (FJ 4) que “examinada la estructura del denominado «canon del agua», se comprueba que en su hecho imponible no aparece ningún servicio administrativo u ocupación del dominio público con carácter principal, sino que lo que se grava, primordialmente, es la capacidad económica puesta de manifiesto por el uso del agua, junto al daño ambiental. Se trata, como ya hemos advertido, de un impuesto ambiental de naturaleza extrafiscal con el que se persigue incentivar el uso eficiente del agua. A diferencia de la tasa municipal ofrecida como contraste, en el canon del agua no media actividad administrativa de carácter prestacional, en este caso habría de realizar la Agencia Vasca del Agua, entidad a la que corresponde la gestión del tributo de acuerdo con lo establecido en el artículo 51.1 de la Ley de aguas del País Vasco, sino que se grava la afección que el uso consuntivo del agua ocasiona en el medio ambiente.”

Para subrayar esta conclusión el Tribunal abunda en distintas menciones contenidas en la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, tanto de la exposición de motivos como de distintos artículos de la misma (43, 46.a), 46.e), 46.f), 47.b) y c)). En ellas se remarca el doble propósito del canon del agua, reconocido en la Sentencia, para:

- servir de incentivo a un uso eficiente del agua, que se concreta, prioritariamente, en la regulación de exenciones y bonificaciones, y
- allegar recursos con los que preservar, proteger, mejorar y restaurar el medio hídrico, especialmente, mediante el destino de la recaudación del canon, que queda afectado a la consecución de distintos objetivos de planificación hidrológica.

Lo expuesto por el Tribunal conduce a la desestimación de los argumentos de inconstitucionalidad basados en la doble imposición que pretendidamente supondría la concurrencia de

la tasa por suministro de aguas y el canon del agua, "pues entre una y otro existen diferencias notables en punto a su naturaleza tributaria y al hecho imponible que gravan."

En el canon ha de entenderse que el consumo de agua no constituye por si solo el hecho imponible, sino que, además y específicamente, es su afección (contaminante, degradante, no sostenible,...) al medio acuático la que califica y delimita la definición del hecho imponible. El elemento clave en la formulación del hecho imponible del canon está en la afección al agua y no en el consumo. Aunque se vinculan en la redacción afección y consumo, esta adición poco aporta a la definición del hecho imponible, dado que para que las aguas sean afectadas necesariamente han de ser consumidas o utilizadas. El consumo de agua ha de considerarse, por tanto, como un medio presuntivo para determinar la afección al medio ambiente (base imponible).

Los beneficios fiscales, exenciones y bonificaciones, regulados en el canon del agua se orientan también a potenciar el propósito medioambiental del canon, fomentando el uso sostenible de los recursos hídricos, más allá, por tanto, del interés recaudador o compensador por pretendidos servicios prestados por URA.

De modo que están exentos del canon, por ejemplo, los usos domésticos del agua (hasta 130 litros por persona y día, cubriendose las necesidades primarias), las operaciones de investigación y control y la extinción de incendios, extrema necesidad o catástrofe, así como la reutilización del agua y utilización no consumtiva para obtener energía u otros usos industriales (si no supone alteración de la cantidad y la calidad del agua).

En el canon del agua también se prevén bonificaciones entre el 70% y 95% para fuentes, limpieza de calles, riego de parques e instalaciones deportivas públicas, o el uso de aguas pluviales o de escorrentía, así como para usos agropecuarios e industriales.

En el caso de los usos agropecuarios, las bonificaciones se condicionan al cumplimiento del Cód

digo de Buenas Prácticas Agrarias, cuaderno de explotación, Contrato Ambiental u otras acreditaciones similares. Y para los usos industriales se requiere utilizar las mejores técnicas o disponer de una certificación de gestión ambiental (de acuerdo con las previsiones del Reglamento EMAS de la Unión Europea o con el sistema ISO 14001) o del EKOSCAN. Bonificación que alcanza el 95% si se dispone de un plan de reducción de los consumos certificado por URA.

Por otra parte, el canon queda afectado (artículo 43 de la Ley de Aguas) a la consecución de los objetivos de planificación hidrológica en los siguientes ámbitos:

- a) La prevención en origen de la contaminación y la preservación, protección, mejora y restauración del medio hídrico y de los ecosistemas vinculados a él, incluyendo el mantenimiento de los caudales ecológicos.
- b) La consecución de un buen estado ecológico de las masas de agua, según lo establecido en la Directiva Marco del Agua (Directiva 2000/60/CE).
- c) Las infraestructuras declaradas de interés general en la planificación hidrológica.
- d) Ayudas a corporaciones locales, otras entidades y particulares para el cumplimiento de los objetivos de la planificación hidrológica, e inversiones en ahorro agua, con especial incidencia en la minimización de las pérdidas en las redes de distribución.

Todo ello (hecho imponible, exenciones, bonificaciones y destino) diferencia y distingue al canon de las cuotas/tasas por el suministro de agua que son la contraprestación por esos servicios de suministro y por el volumen de caudal consumido (instalación de la acometida, abastecimiento, saneamiento, alcantarillado, depuración y m<sup>3</sup> consumidos), evitándose de este modo la existencia de doble imposición.

Nuestro ordenamiento jurídico hace posible el establecimiento de un impuesto, como el canon

del agua, que responda a la necesidad de proteger el derecho de las personas a disfrutar de un medio ambiente adecuado para su desarrollo y que se configure sobre la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales (artículo 45 de la Constitución).

Con el canon del agua, junto a otras medidas y actuaciones, se trata de garantizar en el tiempo la sostenibilidad medioambiental, promoviendo el cambio de comportamientos y penalizando conductas no deseables o ineficientes en el uso del agua.

### **Invasión de competencias municipales y forales**

La invasión por el canon del agua de competencias municipales y forales se fundamenta en que la Ley de Aguas se sumerge en una materia de competencia municipal (distribución de agua), como ya se ha expuesto en el apartado anterior, cuya financiación por vía tributaria, por otra parte, corresponde regular a los Territorios Históricos, conforme a lo dispuesto en el artículo 42 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

En el Concierto, después de concertarse el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (artículos 39, 40 y 41), en el artículo 42, otros tributos locales, se dispone que “los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las entidades locales”.<sup>8</sup>

Se denuncia tanto la infracción de la autonomía local de los municipios, reconocida en los artículos 137 y 140 de la Constitución, cuanto la inde-

<sup>8</sup> Atendiendo a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 que sean de aplicación en esta materia, así como no estableciendo figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

bida limitación del poder normativo de los Territorios Históricos en materia tributaria.

En ambos casos el Tribunal (FJ 5.a)) evoca su doctrina<sup>9</sup> para reafirmarse en que:

- La Constitución no asegura a los entes locales un determinado ámbito competencial. Más allá del derecho de intervención en los asuntos de su competencia (contenido mínimo), la autonomía local es un concepto que permite configuraciones legales diversas, correspondiendo a la ley la determinación concreta de su contenido.
- Es al proceso de actualización previsto en la disposición adicional primera de la Constitución al que corresponde, en el nuevo marco constitucional y estatutario, precisar el contenido del régimen foral (garantizado por la Constitución) de cada uno de los Territorios Históricos, siendo el Estatuto de Autonomía el elemento más decisivo de ese proceso de actualización.

De esta forma, el Tribunal entiende que, conforme a las disposiciones estatutarias relativas al régimen financiero, “no son los territorios históricos las únicas instancias públicas a las que se reconoce potestad tributaria en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco”. Así, el Parlamento Vasco tiene capacidad para establecer los impuestos propios de la Comunidad Autónoma (artículo 42.b) del Estatuto de Autonomía ya citado).

Por otra parte, “las instituciones comunes del País Vasco han sido estatutariamente habilitadas para intervenir en las materias relacionadas con la potestad tributaria de los territorios históricos”. En el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía se “menciona, entre las bases o principios a los

<sup>9</sup> Entre otras, STC 252/2005, de 11 de octubre, sobre la Ley del Parlamento Vasco 2/1993, de 19 de febrero, de cuerpos docentes, y STC 76/1988, de 26 de abril, sobre la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus territorios históricos (Ley de Territorios Históricos).

que debe acomodarse el régimen de concierto, la atención por las instituciones competentes de los territorios históricos «de las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración ... dicte el Parlamento Vasco»." Previsión estatutaria desarrolla -se cita en la Sentencia- en el artículo 14.3 de la Ley de Territorios Históricos y en la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal.

*"De modo que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no contempla la existencia de instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y de los territorios históricos que la integran como compartimentos estancos sino como dos ámbitos institucionales en permanente relación. En lo que ahora estrictamente interesa, esto se traduce en que el legislador autonómico puede hacer uso de la potestad tributaria tanto para la creación de nuevas figuras impositivas, cuanto para la "coordinación, armonización fiscal y colaboración" de los tributos cuya regulación corresponde privativamente a los territorios históricos. La Ley de aguas del País Vasco actúa en ambos sentidos, al establecer un nuevo impuesto ambiental –denominado canon del agua- y definir los "principios ordenadores" del régimen económico-financiero del agua en su art. 41."*

Más adelante prosigue el Tribunal afirmando que *"debemos poner de relieve que la ley que aquí se controvierte no tiene por objeto la regulación de la prestación de un servicio por los entes locales ni, en su consecuencia, incide de manera directa sobre el principio de suficiencia financiera de los mismos"*, más bien se procede al desarrollo de competencias ambientales. *"Esa regulación incide sobre el ejercicio de algunas competencias locales"*, pero *"esa incidencia no es motivo de por sí suficiente para tachar la norma legal de inconstitucional por invasión de la autonomía local"*. En modo alguno, se afirma en la Sentencia, se ha desapoderado a los municipios de las competencias atribuidas (artículos 25.2.I) y 26.1.a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases de régimen local), ni se les ha privado de las fuentes de financiación establecidas en las Normas Forales de Haciendas Locales.

Por tanto, concluye el Tribunal Constitucional, *"la creación del canon del agua no ha supuesto una vulneración de la autonomía local de los municipios del País Vasco ni una limitación de las potestades tributarias de los territorios históricos."*

### Armonización fiscal y voto particular

En la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el canon del agua también se hace una consideración respecto de las competencias armonizadoras que en el ámbito tributario el Estatuto de Autonomía y la Ley de Territorios Históricos le atribuyen al Parlamento Vasco. Consideración que motiva el voto particular de una magistrada del Tribunal.

En el artículo 41.4 de la Ley de Aguas, se dice, en relación con las tasas que puedan establecer los entes locales, que *"el Gobierno aprobará mediante decreto, previo informe de la Agencia Vasca del Agua, los conceptos que deben incluirse en la tarificación del uso del agua"*, señalando el Tribunal (FJ 5.c)) que *"este precepto legal confiere al Gobierno Vasco una función que trasciende con creces el ámbito de competencias que el Ejecutivo autonómico ostenta en relación con las potestades tributarias de los entes locales, desplazando indebidamente a los territorios históricos, a quienes corresponde la regulación de los tributos locales"*.

*"El desapoderamiento de los territorios históricos no resulta, en este caso, conforme con las previsiones estatutarias ni puede reputarse acorde con las normas dictadas para armonizar el ejercicio de las potestades tributarias por los distintos sujetos titulares de las mismas."*

*"De acuerdo con lo establecido en la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal –dice el Tribunal- uno de los «elementos sustanciales» de los tributos locales susceptibles de armonización es el «tipo de gravamen o cuota de tarifa» [art. 7.a].5]. Pero no es menos cierto que no podemos entender acreditada la equivalencia plena de los términos empleados por las leyes de 1989 y 2006 («tipo de gravamen o cuota de tarifa» y «conceptos», res-*

pectivamente); como tampoco resulta lícito olvidar que, en la arquitectura de la Ley 3/1989, quien está llamado a completar la labor armonizadora es el propio Parlamento Vasco y no el Ejecutivo autonómico.”<sup>10</sup>

Para concluir, el Tribunal establece que “En la medida en que el artículo 41.4 confiere al Gobierno Vasco, previo informe de la Agencia Vasca del Agua, el ejercicio de una función armonizadora, debemos concluir que rebasa los límites de las competencias que ostenta el Ejecutivo autonómico y resulta, por ello, inconstitucional y nulo”. Por tanto, el Tribunal Constitucional entiende que no se respeta la reserva de ley establecida en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco para la armonización fiscal dentro de la Comunidad Autónoma, ni las normas de armonización del ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos.

Es en este punto, artículo 41.4 de la Ley de Aguas, donde se formula el voto particular. En él se cuestiona su declaración de inconstitucionalidad, al entender que la vulneración de la Ley 3/1989 no puede fundamentar la inconstitucionalidad de la Ley de Aguas. Asimismo, se discrepa en el entendimiento de que la Ley de Aguas, en el precepto declarado inconstitucional, prevea una función de armonización fiscal, sosteniendo, por el contrario, que se actúa en la competencia material sobre recursos hidráulicos y medio ambiente.

<sup>10</sup> Artículo 7 de la Ley 3/1989, de 30 de Mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal:

“La normativa referente a los tributos locales que se hallen contemplados en la ley del Concierto Económico se armonizarán cuando proceda en los siguientes aspectos:

- a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos:
  - 1. El ámbito de aplicación.
  - 2. El hecho imponible.
  - 3. El sujeto pasivo.
  - 4. La base imponible.
  - 5. El tipo de gravamen o cuotas de tarifa.
  - 6. El devengo.
- b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.”

En el voto particular se argumentan y defienden ambas tesis de forma consistente, para concluir que “la determinación de «los conceptos que deben incluirse en la tarificación del uso del agua» no es ejercicio de la competencia de las instituciones comunes en materia de armonización fiscal, sino de sus competencias para la ordenación de los servicios relacionados con el agua, competencias prevalentes sobre las que se asienta la norma legal”. “La finalidad de armonización fiscal es ajena a la Ley de aguas y al concreto precepto que se declara inconstitucional. La regulación contenida en la Ley de aguas se establece para cumplir con las obligaciones derivadas de la Directiva marco del agua, cuyo encuadramiento material es claramente el medio ambiente, no la tributación o la armonización fiscal.”

Para contrastar la afirmación de que “El precepto impugnado no atribuye al Gobierno Vasco el ejercicio de una función de armonización fiscal”, se replica que el artículo 41.4 impugnado “no se refiere en ningún momento al «tipo de gravamen o cuota de tarifa»”, que constituye uno de los aspectos sustantivos de los tributos locales susceptibles de armonización recogidos expresamente en el artículo 7.a).5 de la Ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal, debiéndose considerar que el Gobierno Vasco es el único ente que puede, dadas sus competencias, establecer “el elenco de «conceptos» que intervienen en el ciclo completo del agua”. “Por esta razón, el Gobierno Vasco, para poder aprobar el decreto de los conceptos de tarificación, ha de recabar el informe de la Agencia Vasca del Agua, y no por ejemplo el del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (creado en el marco de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal).”

Considera insuficientemente justificada la atribución al Gobierno Vasco del ejercicio de una función de armonización fiscal, partiéndose de la premisa de falta de acreditación de la plena equivalencia entre los “conceptos” del precepto impugnado y “tipo de gravamen o cuota de tarifa” del artículo 7.a).5 de la Ley 3/1989.

también, se argumenta que apartado 4 controvertido no puede leerse aislado del resto del artículo 41, en particular del apartado 2, donde se alude al artículo 9 de la Directiva marco del agua y se establecen diversos criterios para determinar las tarifas por suministro (recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua -inversión, amortización y mantenimiento y explotación-, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, así como el principio de que quien contamina paga). Por lo que el apartado 4 del artículo 41 declarado inconstitucional, se considera en el voto particular, “no contiene una remisión «en blanco», sino que abre paso a una regulación reglamentaria subordinada y dependiente del marco legal y europeo indicado.”

Por otra parte, en el voto particular se introduce una última consideración, de orden institucional, relativa a que la Ley impugnada fue objeto de una resolución previa de la Comisión Arbitral<sup>11</sup>, circunstancia esta –se dice– que, si bien no puede prejuzgar la decisión del Tribunal, pero que constituye un dato que no debe ignorarse, toda vez que quienes impugnaron ante la Comisión Arbitral no fundamentaron su reclamación en una posible incidencia del proyecto en la materia de armonización fiscal.

### Otras cuestiones específicas

En el recurso de inconstitucionalidad se pone también la atención en cuestiones específicas, sobre las que el Tribunal Constitucional se pronuncia de distinto modo:

- En relación al artículo 9.e) de la Ley de Aguas, conforme al cual URA contará con “los ingresos procedentes de la recaudación de los tributos en materia de agua”, el Tribunal entiende que este precepto debe interpretarse “sin comprender aquellos tributos

<sup>11</sup> La Comisión Arbitral, institución contemplada en el artículo 39 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, tiene atribuida la decisión sobre «los conflictos de competencia que se puedan suscitar entre las instituciones de la Comunidad Autónoma y las de cada una de sus Territorios Históricos».

en materia de aguas de los que sean sujetos activos los entes locales”. (FJ 5.b))

- Respecto a la disposición adicional sexta de la Ley de Agua, el Tribunal (FJ 5.c)) entiende que en este precepto “el Parlamento Vasco ha ejercido una función armonizadora al establecer que «las entidades suministradoras deberán imputar, en sus tarifas, como mínimo los costes de inversión, mantenimiento y explotación de su red de abastecimiento y saneamiento en alta a más tardar el 31 de diciembre de 2007»”.

- Se impugnan, también, los artículos 48.3 y 52 y 56.3 de la Ley porque se obliga a las entidades suministradoras de agua a cobrar el canon por cuenta de URA, desestimando el Tribunal Constitucional las pretensiones de los recurrentes por tratarse de “de un típico instrumento de colaboración en la gestión tributaria que no merece, de suyo, tacha alguna de inconstitucionalidad”. (FJ 5.d))

- Igualmente se desestima la impugnación del artículo 49.2.a) “La obligación de instalación y mantenimiento de los contadores es instrumental, tanto respecto a la tasa por el consumo de agua correspondiente del Ayuntamiento respectivo, como en relación con un impuesto propio de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de modo que no quedan afectadas las competencias locales en materia de aguas”. (FJ 5.d))

### Vulneración del principio de capacidad económica

En la Sentencia el Tribunal, respecto a la eventual vulneración del principio de capacidad económica esgrimida por los recurrentes (FJ 6.a)), identificada únicamente con el artículo 9.1 de la Directiva marco del agua, manifiesta que “el principio «quien contamina paga» no es el único que informa las normas relativas al régimen tributario integrante del Derecho ambiental de aguas de la Unión Europea, existiendo otros principios, como el de sostenibilidad y eficiencia de uso, a los que están llamados a atender los legisladores

nacionales al actuar en este sector del ordenamiento jurídico."

También descarta el argumento, como ya lo hizo en el FJ 4, de que el canon sea un tributo equivalente a la tasa municipal por suministro de agua, considerando simplemente una expresión de una crítica legítima a la Ley de Aguas el diferente tratamiento dado al suministro mediante fuentes públicas en la normativa foral de haciendas locales (no sujeción) y en el artículo 47 de la Ley de Aguas (bonificación hasta el 95%), que pondría con ello de manifiesto la finalidad recaudatoria del canon del agua, según los recurrentes. El Tribunal considera que "el suministro a través de fuentes públicas es otra forma de uso consuntivo del recurso".

Por otra parte y abundando, además de en la STC 85/2013 que aquí se comenta, en la doctrina en relación con la realización del hecho imponible y la manifestación de capacidad económica, cabe mencionar como el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 37/1987 y 186/1993 ha manifestado que "es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza". También en la Sentencia 221/1992 se establece que "es constitucionalmente posible que el legislador tributario al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución".<sup>12</sup>

<sup>12</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo, sobre determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria.

STC 186/1993, de 7 de junio, sobre determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura.

STC 221/1992, de 11 de diciembre, sobre el artículo 4 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, y el artículo 355, apartado 5, del Texto Refundido del Régimen Local aprobado por Real Decreto 781/1986, de 18 de abril.

Estos fines extrafiscales han de apoyarse, por tanto, en algún valor constitucional digno de protección, como sería en el caso del canon del agua, el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y la utilización racional de todos los recursos naturales, recogidos en el artículo 45 de la Constitución. En este sentido, la doctrina afirma que los principios del Estado Social de Derecho justifican un vínculo entre el objeto fiscal del tributo y la orientación intervencionista de la política tributaria, que abarcaría el uso del tributo con fines medioambientales.

Asimismo, en la Ley General Tributaria, artículo 1 párrafo 2º, se ha venido a corroborar esta idea al establecer que "los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

Por tanto, es posible el establecimiento de un impuesto, como el canon del agua, que responda a la necesidad de proteger el derecho de las personas a disfrutar de un medio ambiente adecuado para su desarrollo y que se configure sobre la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales. La razón de ser del canon no es una actividad administrativa ni la eventual ocupación del dominio público ni la contraprestación por los servicios de suministro ni gravar el consumo de agua ni coincidir con el volumen de ventas, sino la perturbación o daño que la utilización del agua pudiera producir al medio.

La intencionalidad medioambiental del canon del agua, por tanto, aleja su mera concepción o interpretación compensatoria o retributiva por los servicios que presta URA, destacando en su configuración el carácter instrumental, más allá de su consideración tributaria, para la consecución de objetivos medioambientales. En el canon del agua concurren exigencias de interés público y de protección de derechos constitucionales, al tratar, mediante el establecimiento de un impuesto, de garantizar la mejora de la calidad am-

biental de las aguas que pudiera verse quebrantada por su mala utilización.

En definitiva, se trata de garantizar en el tiempo la sostenibilidad medioambiental, respetando la calidad ambiental y evitando su degradación. Ello supone superar la idea de que el agua es un bien libre e internalizar los comportamientos no deseables o ineficientes del uso de este recurso natural.

#### **Falta de concreción del régimen de bonificaciones**

Los recurrentes denuncian la falta de concreción del artículo 47 de la Ley de Aguas, que regula el régimen de bonificaciones, un elemento que consideran esencial del impuesto, no respetando, en consecuencia, las exigencias del principio de legalidad tributaria (artículos 31.3 y 133.3 de la Constitución) y desconociendo la proscripción de interdicción del artículo 9.3 de la Constitución.

*"Este último motivo del recurso -resuelve el Tribunal (FJ 6.b))- tampoco puede prosperar. De acuerdo con la doctrina recogida en la STC 121/2005, de 10 de mayo, la reserva de ley tributaria no opera con igual intensidad en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo (SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9, y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3). Como se recuerda en la mencionada Sentencia, «hemos señalado que "la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo", sino que "[e]l grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible" y es menor "cuando se trata de regular otros elementos", como el tipo de gravamen y la base imponible (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7)» (FJ 5). Esa menor intensidad es igualmente prelicable de un elemento, como las bonificaciones, que se aplica sobre la cuota líquida del tributo. De modo que no puede reputarse contrario a la reserva constitucional de ley en materia tributaria un precepto legal que no se limita a remitir al reglamento la regulación de las bonificaciones aplicables al canon del agua sino que condiciona el ejercicio de la potestad regla-*

*mentaria al identificar los requisitos que deban cumplirse para que quepa la previsión normativa de bonificaciones y el reconocimiento singularizado del derecho a obtenerlas. Por otro lado, la remisión al reglamento se justifica en este caso por el carácter marcadamente técnico de la regulación de que se trata."*

#### **Conclusiones**

El Tribunal Constitucional ha decidido mediante la Sentencia 85/2013, de 11 de abril, estimar parcialmente el recurso de inconstitucionalidad nº 9451/2006 contra distintos preceptos legales contenidos en la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas.

De forma que se declara inconstitucional y nulo el artículo 41.4 de la Ley de Aguas, referido a la tarificación del uso del agua, y que el artículo 9.e) ha de interpretarse en los términos fijados en el fundamento jurídico 5.b), con lo que URA contará con los ingresos procedentes de la recaudación de los tributos en materia de agua, sin comprender aquellos tributos en materia de aguas de los que sean sujetos activos los entes locales.

El Tribunal desestima, en consecuencia, el resto de las pretensiones de los recurrentes, siendo rechazados los argumentos sobre la existencia de doble imposición, por transgredirse los límites a las potestades tributarias de las comunidades autónomas previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, o aquellos otros que subrayaban la supuesta invasión las competencias forales y locales, por infringir los artículos 140, 142 y la disposición adicional primera de la Constitución, así como otros que ponían el acento en los principios de capacidad económica o de legalidad en materia tributaria.

#### **Anexo**

Sentencias del Tribunal Constitucional desde 2012 sobre impuestos autonómicos:

- Sentencia 122/2012, de 5 de junio de 2012, sobre la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto

sobre grandes establecimientos comerciales. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: impuesto autonómico con finalidad extrafiscal y cuyo hecho imponible no coincide con el gravado por el impuesto sobre actividades económicas (STC 289/2000).

- Sentencia 196/2012, de 31 de octubre, sobre la Ley de las Cortes de Castilla-la Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, prohibición de doble imposición: nulidad de la ley autonómica en cuanto grava la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radiactivos (STC 289/2000).

- Sentencia 197/2012, de 6 de noviembre, sobre la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, que regula el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Nulidad de los preceptos legales autonómicos que regulan sendas deducciones en la cuota autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas (STC 161/2012) y constitucionalidad del impuesto autonómico sobre grandes establecimientos comerciales.

- Sentencia 208/2012, de 14 de noviembre, sobre la Ley Foral del Parlamento de Navarra 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas; competencias tributarias de la Comunidad Foral de Navarra: impuesto autonómico cuyo hecho imponible no coincide con el gravado por el impuesto sobre actividades económicas (STC 122/2012). Votos particulares.

- Sentencia 210/2012, de 14 de noviembre, sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, reguladora del

impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: impuesto autonómico cuyo hecho imponible no coincide con el gravado por el impuesto sobre el valor añadido ni por el impuesto sobre actividades económicas y que no vulnera el principio de libertad de circulación de personas y bienes (STC 168/2004).

- Sentencia 60/2013, de 13 de marzo de 2013, sobre diversos preceptos de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Límites de la potestad tributaria de las comunidades autónomas, prohibición de doble imposición: nulidad de la ley autonómica en cuanto grava la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radiactivos (STC 196/2012).

- Sentencia 85/2013, de 11 de abril de 2013, sobre la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, de 23 de junio, de aguas. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: constitucionalidad del canon autonómico del agua, nulidad del precepto legal que atribuye al Gobierno Vasco la determinación de los conceptos que deban incluirse en la tarificación del uso del agua, interpretación conforme del precepto relativo a los ingresos de la Agencia Vasca del Agua. Voto particular.

- Sentencia 96/2013, de 23 de abril de 2013, sobre diversos preceptos de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: constitucionalidad del impuesto autonómico sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta (STC 122/2012).

El Tribunal también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el ejercicio de potestades normativas autonómicas vinculadas a tributos cedidos, resolviendo los recursos de inconstitucionalidad formulados contra diversas deducciones establecidas por Andalucía y Asturias en la cuota del IRPF, que son declaradas inconstitucionales (STC 161/2012, de 20 de septiembre, y 197/2012, de 6 de noviembre). Se trata de deducciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores y de las mujeres emprendedoras (STC 161/2012, de 20 de septiembre) y de la Comunidad Autónoma de Asturias para parados menores de 30 años y paradas que se establezcan como trabajadores por cuenta propia o autónomos, y para trabajadores autónomos o por cuenta propia (STC 197/2012, de 6 de noviembre).

También, el Tribunal ha resuelto en sentido desestimatorio (STC 162/2012, de 20 de septiembre, y 172/2012, de 4 de octubre) diversas impugnaciones autonómicas contra normas del Estado de carácter tributario o relacionadas con la financiación autonómica, reguladas en la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social; en concreto, se trata de dos tasas estatales –para la celebración de loterías y juegos de ámbito estatal o superior a una comunidad autónoma y para el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo– y de la modificación de determinados aspectos vinculados a la financiación de la sanidad.

## ALCANCE Y UBICACIÓN DEL TÍTULO COMPETENCIAL TUTELA FINANCIERA SOBRE LOS MUNICIPIOS

JOSÉ M<sup>a</sup> ENDEMAÑO AROSTEGI (\*)

### I. EL CONCEPTO DE TUTELA FINANCIERA

**E**n el Derecho Administrativo, se entiende por tutela la técnica de intervención administrativa, en virtud de la cual, la entidad tutelante somete a una cierta disciplina unitaria a otras entidades administrativas, de rango inferior pero no jerárquicamente dependientes de aquélla, ejerciendo, en los términos legalmente previstos, determinadas potestades administrativas sobre la organización, sobre los actos o sobre la actividad de la entidad tutelada (controles de legalidad o de oportunidad, que se actúan a través de autorizaciones, aprobaciones, suspensiones, resolución de recursos, etc.; puede extenderse incluso a nombramientos y remociones de cargos). La tutela opera en el ámbito administrativo y habilita a la tutelante para realizar actos de ejecución que se proyectan sobre las tuteladas<sup>1</sup>. Puede presentar una gran cantidad de variantes, pero básicamente se ha venido aplicando a tres tipos de relaciones: entre Administraciones territoriales superiores e inferiores; entre Administraciones territoriales y entidades institucionales de la misma; y entre aquellas Administraciones y las corporacio-

(\*) Doctor en Derecho por la Universidad de Barcelona. Letrado de los Servicios Jurídicos Centrales de la Admón. Gral. de la CAPV

<sup>1</sup> El concepto de tutela administrativa, como instrumento ordenador de las relaciones de derecho público, es suficientemente conocido y no tiene más interés incidir en él, por lo que nos remitimos a Manuales clásicos de Derecho Administrativo, como José A. GARCÍA-TREVIJANO FUS, Tratado de Derecho Administrativo, t. II, vol. I, 2<sup>a</sup> edición, ERDP, Madrid, 1971, pp. 426 y ss.; Rafael ENTRENA CUESTA, Curso de Derecho Administrativo, Tecnos, Madrid, 1983, pp. 39 y ss. En la jurisprudencia contencioso-administrativa, vid. STS de 20 de octubre de 1975 (RJA 4642/1975); STS de 3 de abril de 1990 (RJA 2883/1990), según la cual, "la esencia de la tutela es que un órgano de la Administración, no superior jerárquico de otro, pueda o bien autorizar, o bien anular, o bien sustituirlo, y esto y no otra cosa ocurre cuando los acuerdos de una Corporación Local aprobando un presupuesto, o aprobando una Ordenanza, puedan ser no ya sólo suspendidos, sino anulados en todo o en parte por otro órgano de la Administración...".

nes de derecho público. En este trabajo vamos a estudiar la tutela sobre las entidades locales, más concretamente sobre los municipios<sup>2</sup>; es decir, las del primer tipo. Aplicando este concepto de tutela administrativa a la actividad financiera de los municipios (o de las entidades locales, en general) tenemos, sin mayor dificultad, el concepto de tutela financiera, caracterizado por que el objeto de la tutela se limita a dicha actividad y por la naturaleza de las entidades tuteladas. Ahora bien, el reconocimiento de la autonomía municipal en la Constitución de 1978 (artículos 137 y 140) plantea la cuestión de la procedencia o no de seguir caracterizando como de tutela administrativa las relaciones entre los municipios y las entidades territoriales de ámbito superior<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> De acuerdo con el art. 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE 3 de abril de 1985), son entidades locales: a) el municipio; b) la provincia; c) la isla, en los archipiélagos balear y canario; d) las entidades de ámbito territorial inferior al municipio, instituidas o reconocidas por las Comunidades Autónomas; e) las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, instituidas por las Comunidades Autónomas; f) las áreas metropolitanas; y g) las mancomunidades de municipios. En nuestro caso, la provincia o territorio histórico tiene una componente foral añadida que la distingue de la provincia de régimen común; evidentemente, no hay islas. Los textos legales utilizan, en ocasiones, las expresiones "entidades locales" (vid. art. 48, principio quinto, del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo; BOE 24 mayo 2002), "municipios" (nº. 1 de la disposición adicional segunda de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las Instituciones Comunes de la comunidad Autónoma del País Vasco y los Órganos Finales de los Territorios Históricos –en adelante LTH-, BOPV 10 diciembre 1983), "corporaciones locales" y otras (a veces con mayúscula inicial y otras con minúscula) sin demasiada precisión, para referirse sustancialmente a la misma realidad jurídica. La protección constitucional de la autonomía del municipio (y provincial) no es la misma que la del resto de las entidades locales. Para no extendernos en farragosas explicaciones que no nos aclararían nada a los efectos del estudio del contenido de la tutela financiera y de las relaciones que derivan de la misma, procuraremos ser respetuosos con la expresión legal que corresponda, introduciendo, en su caso, las aclaraciones que se estimen pertinentes.

<sup>3</sup> JJ. LAVILLA RUBIRA, voz "tutela", Enciclopedia Jurídica Básica, Vol. IV, Editorial Cívitas, Madrid, 1995, pp. 6729-6731, considera inadecuado emplear el término tutela

## II. EL CONTENIDO DE LA TUTELA FINANCIERA

En primer lugar, es importante distinguir entre las facultades de tutela financiera y la competencia legislativa (o normativa, en general) para regular el ejercicio de las mismas, que pueden corresponder a entes territoriales distintos<sup>4</sup>. El alcance de las facultades que comprende el título competencial tutela financiera sobre las entidades locales se halla suficientemente delimitado en la jurisprudencia del TC, especialmente al hilo de los artículos 48.1 del Estatuto de Autonomía para Cataluña, de 1979<sup>5</sup>, y 49.1 del Estatuto de Autonomía para Galicia<sup>6</sup>. La tutela financiera sólo ampara actos de ejecución (autorizaciones, ins-

en este ámbito de relaciones. Pero ello no obsta para reconocer a los entes territoriales más amplios una posición de superioridad, de las que resultan diversas potestades de control (cita las previstas en los arts. 55 y ss. de la Ley 7/1985, respecto de las corporaciones locales), pero entiende que tales potestades no alcanzan la intensidad característica de las que son propias de una verdadera relación de tutela (la Ley 7/1985 no las califica así, mientras que el Texto Refundido de la Ley de Régimen Local, aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955 –en adelante TRLRL, 1955; ARANZADI, Nuevo Diccionario de Legislación, núms. 2817 y otros– dedicaba el capítulo IV –arts. 422 a 428– del título V del libro tercero, al “régimen de intervención y tutela”).

<sup>4</sup> Vid. STC 179/1985, de 19 de diciembre; que, precisamente en la materia que aquí nos ocupa, señala que la inspección financiera sobre las entidades locales forma parte del sistema de tutela financiera sobre ellas, por lo que la realización misma de la inspección, como acto de ejecución (de tutela), debe ser llevada a cabo por la Administración de tutela (en este caso, la Generalidad de Cataluña, a la que el art. 48.1 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, aprobado por Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre –BOE 22 de diciembre de 1979– le atribuía la tutela financiera sobre los entes locales; en el Estatuto de Autonomía de Cataluña actualmente vigente, aprobado por Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio –BOE 20 de julio de 2006–, vid. su art. 218.5); pero la determinación legal, por el titular de la competencia legislativa en la materia (en este caso, el Estado) de los extremos a los que ha de extenderse la inspección financiera de las entidades locales no es contraria a la competencia catalana de tutela financiera sobre las mismas. Este criterio lo mantiene constante el TC, como puede verse en las SS. TC 96/1990, de 24 de mayo; 331/1993, de 12 de noviembre; entre otras.

<sup>5</sup> Este precepto atribuía a la Generalidad de Cataluña la tutela financiera sobre los entes locales, mientras que el art. 9.8 del mismo Estatuto le atribuía competencia en materia de régimen local.

<sup>6</sup> Aprobado por Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril (BOE 28 de abril de 1981). Este precepto atribuye, a la Junta de Galicia, la tutela financiera sobre los entes locales

pecciones, fiscalización de la actuación, etc.), pero no atribuye, a la entidad titular de aquélla, competencia normativa alguna para regular el régimen jurídico de la actividad de los tutelados (en este caso, entidades locales), sobre la que se proyecta la tutela, ni el ejercicio de ésta<sup>7</sup>.

En la materia financiera a la que nos referimos, la relativa a las “haciendas locales” se integra en el

---

gallegos, mientras que el art. 27.2 del mismo Estatuto le atribuye la competencia en materia de régimen local.

<sup>7</sup> Además de la STC 179/1985, antes reseñada, es esclarecedora la STC 56/1983, de 28 de junio, que distingue el acto autorizativo de un aval del Ayuntamiento de Sabadell a un concesionario de un servicio público, como acto de tutela financiera sobre la entidad local (competencia de la Generalidad ex art. 48.1 de su Estatuto de Autonomía de 1979); de la regulación del régimen jurídico aplicable a la concesión de avales por las entidades locales (competencia del Estado). Del mismo modo, distingue entre la autorización para una operación de aval o de crédito (amparado en el título competencial tutela financiera) y la fijación de un límite de endeudamiento de las entidades locales (potestad normativa no amparada en aquel título). Esta sentencia permite apreciar la distinción entre las bases del régimen jurídico de las entidades locales (competencia del Estado, ex art. 149.1.18º de la Constitución); las potestades legislativa y reglamentaria de la Generalidad (art. 9.8 del Estatuto de Autonomía de 1979); y las de ejecución o tutela (ex art. 48.1 del mismo Estatuto). La STC 57/1983, de 28 de junio, distingue también entre la fijación del límite máximo de endeudamiento de las entidades locales (establecido mediante disposiciones reglamentarias) y “los actos singulares de autorización”; estos últimos comprendidos dentro de una competencia de ejecución, atribuidos a la Generalidad, dentro de la competencia definida en el artículo 48.1 de su Estatuto (tutela financiera). No obstante, en el caso enjuiciado, se reconoce al Estado la competencia para autorizar una operación de crédito que supera el techo normal de endeudamiento, como acto de ejecución indispensable para preservar lo básico (en el supuesto controvertido, el equilibrio económico, que es responsabilidad del Estado, por lo que apela a las bases de la ordenación del crédito y a las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica; es decir, a las reglas 11º y 13º del art. 149.1 de la Constitución). Por otra parte, de acuerdo con la STC 18/1991, de 31 de enero, “la fiscalización sobre las Corporaciones Locales... forma parte de la tutela financiera...”. En la jurisprudencia más reciente, vid. STC 134/2011 (califica los actos de tutela financiera como “intervenciones... de orden aplicativo o ejecutivo”); y en la legislación también reciente, el art. 199 de la Ley 8/2010, de 23 de junio, de régimen local de la Comunitat Valenciana (BOE 23 de julio de 2010), enumera las funciones (todas ellas de carácter ejecutivo) que corresponden a la Generalidad Valenciana en el ejercicio de la tutela financiera sobre las entidades locales.

título competencial más amplio “régimen local”, no entre las facultades de tutela financiera<sup>8</sup>. Estas facultades tampoco comprenden la fijación de la participación de las entidades locales en los tributos del Estado o en fondos de cooperación local<sup>9</sup>. Así pues, de acuerdo con la jurisprudencia

<sup>8</sup> Lo cual, partiendo de la exposición que precede, parece una obviedad. Vid., en este sentido la STC 96/1990: “... sin desconocer las competencias autonómicas en materia de haciendas locales que se desprende de los arts. 2.2 y 6.3 L.O.F.C.A., y 9.8 E.A.C. (régimen local) y 27.2 E.A.G. (régimen local)...”. No cita ni el art. 48.1 del Estatuto catalán ni al 49.1 del gallego, que se refieren a las facultades de tutela financiera de las Comunidades Autónomas de Cataluña y Galicia respectivamente, como preceptos en los que basar la competencia autonómica en “haciendas locales”. En la STC 233/1999, de 16 de diciembre, se señala, como algo indiscutido, que la Generalidad “de una parte, tiene competencia exclusiva en materia de régimen local ex art. 9.8 E.A.C. –la cual comprende también las Haciendas locales- y, de otra, potestades de tutela financiera sobre los Entes Locales, en virtud del... art. 48.1 E.A.C.”.

<sup>9</sup> Con toda claridad en la STC 331/1993: “... resulta indiscutible su competencia para crear un Fondo de Cooperación Local, integrado por la participación de los Entes locales en los ingresos del Estado y de la Generalidad, que repartirá atendiendo a las peculiaridades específicas de los Entes locales de su territorio, en el ejercicio de la tutela financiera que sobre los mismos le corresponde en virtud de lo establecido en el art. 48.1 de su Estatuto de Autonomía. Todo ello sin perjuicio de que la distribución haya de hacerse respetando los criterios de reparto establecidos por el Estado, cuando se trate de ingresos estatales, y aplicando los criterios que la propia Comunidad Autónoma establezca cuando se trate de la participación en los ingresos propios”. Según esta sentencia, el establecimiento de los criterios de reparto de los ingresos que los Presupuestos de la Generalidad destinan a las entidades locales, se integra bajo el título competencial “régimen local”; mientras que la ejecución del reparto integra una de las facultades de tutela financiera. En el mismo sentido la STC 96/1990. De acuerdo con la STC 171/1996, de 30 de octubre: “... el art. 49.2 del Estatuto de Autonomía de Galicia (que se refiere a la competencia autonómica en materia de tutela financiera) no atribuye a esta Comunidad Autónoma más competencia sobre la materia que la de realizar la distribución de estos ingresos entre los entes locales de su territorio, debiendo en esta tarea respetar los criterios de reparto establecidos por el Estado de los que no puede apartarse”. Esta sentencia sigue el criterio de situar la competencia estatal para fijar los criterios de distribución de la participación de las entidades locales en los tributos estatales, bajo el título “Hacienda general” (art. 149.1.14º de la Constitución), y restringe las facultades de tutela financiera a competencias de ejecución (realizar la distribución de los ingresos por tributos; y determinar las cantidades a distribuir, aplicando los criterios de distribución establecidos, en este caso por el Estado).

del TC, la ordenación o regulación del régimen jurídico de las entidades locales, incluidas las haciendas locales y, dentro de éstas, la participación de aquéllas en fondos de financiación de las mismas o en tributos estatales o autonómicos, se integra en títulos competenciales (“régimen local” y “hacienda general”) distintos de la tutela financiera, ya que ésta sólo ampara competencias de ejecución (cuyo régimen jurídico también se integra en aquellos títulos), como pueden ser la ponderación y aplicación de los criterios de distribución y la realización o ejecución de la distribución de dichos fondos, aplicando los criterios de distribución pre establecidos, sin alterarlos ni desarrollarlos<sup>10</sup>. Así pues, las facultades de tutela financiera se limitan, siguiendo la jurisprudencia del TC, a una competencia de ejecución<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Expresamente, en este sentido, la STC 171/1996.

<sup>11</sup> Contrastá con el criterio jurisprudencial unánime descrito, el mantenido, hasta fecha reciente, por la Comisión Arbitral del País Vasco, que en su Resolución de 10 de abril de 2003 (o Decisión 2/2003, recaída en la cuestión de competencia 2/2002, planteada por el Gobierno Vasco en relación con el Proyecto de Norma Foral Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia). Considera la Comisión Arbitral que la tutela financiera se proyecta tanto a la regulación de los presupuestos como a la de los ingresos de las haciendas locales; añade que el principio de suficiencia de estos ingresos “en ningún caso implica desgajar de la tutela financiera el aspecto regulador de los presupuestos”. Y, en base al título competencial “tutela financiera”, atribuye a los territorios históricos la competencia para regular el régimen presupuestario de las entidades locales. Siguiendo el mismo criterio, en la Decisión 1/2008, de 20 de octubre (al resolver diversas cuestiones de competencia planteadas contra el Proyecto de Ley Municipal de Euskadi), atribuye a los territorios históricos la competencia para regular la distribución de la participación de los municipios en la recaudación por tributos concertados, basándose, para ello, en el título “tutela financiera”. Sin embargo, en la Decisión 3/2012, de 19 de abril, revisa, de plano, su criterio sobre el contenido de la tutela financiera y acoge el carácter ejecutivo –no normativo- de las facultades que engloba, en términos sustancialmente idénticos a los que acabamos de exponer (la misma Comisión Arbitral reconoce que corrige su interpretación anterior, que –afirma– “plantea serios problemas de adecuación a nuestro ordenamiento jurídico”; y concluye que las facultades de tutela financiera sobre los entes locales ocupan un lugar marginal en nuestro ordenamiento local).

### III. LA TUTELA FINANCIERA SOBRE LOS MUNICIPIOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

El Estatuto de Autonomía para el País Vasco no hace mención específica a la tutela financiera sobre los municipios, como título competencial de la Comunidad Autónoma<sup>12</sup>, contrariamente al criterio seguido en algunos otros Estatutos de Autonomía, como hemos visto. En consecuencia, dicha facultad tutelar debe considerarse incluida en el título genérico “régimen local” al que se refiere el artículo 10.4 del Estatuto de Autonomía; ya que, de acuerdo con la STC 233/1999, la materia “régimen local” tiene un carácter globalizador, comprensivo de la totalidad de los aspectos relativos a la Administración Local.

Han sido los Conciertos Económicos postconstitucionales los que han incorporado las facultades de tutela financiera sobre las entidades locales del País Vasco como título competencial específico, separado del más genérico “régimen local”. El artículo 48 del actualmente vigente establece los principios por los que se regirán las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco. Entre ellos, con el ordinal quinto, incluye el siguiente<sup>13</sup>:

<sup>12</sup> A veces –como en este caso– utilizamos la expresión Comunidad Autónoma del País Vasco con un sentido amplio o globalizador, que incluye a todas las entidades territoriales e instituciones que la integran, cuyo ámbito territorial no excede el autonómico (sentido en el que incluye también a los órganos forales de los territorios históricos); en otras ocasiones, la utilizamos en un sentido más estricto o restringido, para referirnos a las instituciones comunes de la misma (en contraposición a los órganos forales de los territorios históricos u otras entidades de distinto ámbito territorial). Normalmente, el lector podrá distinguir, con facilidad, el sentido, por el contexto en que esté ubicada la expresión, por lo que nos limitaremos a hacer la precisión oportuna sólo en aquellos supuestos en que podría plantearse alguna duda.

<sup>13</sup> Los otros cuatro son: “Primero. Autonomía fiscal y financiera de las instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias. Segundo. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía. Tercero. Coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria. Cuarto. Contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma, en la forma que se determina en el presente Concierto Económico”. Como puede comprobarse, el contenido de estos cuatro principios y su redacción revelan una naturaleza distinta de la del quinto (con contenido normativo propio, que le viene dado por una redacción dotada de autonomía respecto de los otros).

“Las facultades de tutela financiera que, en cada momento, desempeñe el Estado en materia de Entidades locales, corresponderán a las instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común”.

El texto transcritto no precisa si las facultades de tutela financiera que menciona son de la competencia de las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma o de los órganos forales de los territorios históricos (no prejuzga la titularidad de la competencia); ni identifica “las facultades de tutela financiera” a que se refiere, aunque las acota con la expresión “las... que, en cada momento, desempeñe el Estado”. Una primera lectura del enunciado del principio parece indicar que el Concierto Económico –aprobado mediante Ley de fuente estatal– remite a la legislación autonómica la identificación de la Administración (autonómica o foral) titular de las facultades de tutela financiera; y que el interés principal del legislador radica en proteger el nivel de autonomía de las entidades locales vascas. Estando comprendidas aquellas facultades en la materia “régimen local” –competencia autonómica, ex artículo 10.4 del Estatuto de Autonomía–, carece de sentido una nueva atribución de las mismas a las instituciones autonómicas, salvo que se separen del citado título genérico para hacerlas objeto de una atribución específica a las instituciones forales (lo que ya se hizo en el Concierto Económico de 1981<sup>14</sup>, como veremos más adelante).

Para una mejor comprensión de la tutela financiera, como potestad o título competencial, concepto clave para la resolución de más de un conflicto entre las instituciones comunes y las forales, pasamos a analizar, en paralelo, la evolución de las facultades de tutela financiera desempeñadas por el Estado, en materia de entidades locales, y la regulación de esta tutela en los Conciertos Económicos postconstitucionales,

<sup>14</sup> Aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (BOE 28 de mayo de 1981).

comenzando por el de 1981 (el primero posterior a la Constitución y al Estatuto de Autonomía; referencias de partida del proceso de actualización de los derechos históricos), precedente inmediato de la regulación actual.

#### IV. LA TUTELA FINANCIERA EN EL CONCIERTO ECONÓMICO DE 1981

De acuerdo con el artículo 45.2 del Concierto Económico de 1981, "las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de imposición y ordenación de los referidos tributos<sup>15</sup>, corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales inferior al que tengan las de régimen común"<sup>16</sup>. La atribución a las diputaciones forales<sup>17</sup> (el mismo

Concierto Económico de 1981 excluye al otro órgano foral –juntas generales–; precisamente al titular de la potestad normativa) evidencia que se trata de facultades de carácter administrativo que se engloban bajo la denominación de tutela. La calificación de ésta como financiera se debe a que las facultades se limitan a la "imposición y ordenación" de tributos locales (innombrados). La "imposición" hace mención a la potestad de la entidad local, para determinar, dentro de los límites señalados por la ley, la aplicación de dichos tributos; y "ordenación" al ejercicio de la potestad reglamentaria de la entidad, en materia tributaria, dentro de los mismos límites<sup>18</sup>. En la fecha de la aprobación del Concierto Económico de 1981 la imposición y ordenación de los tributos locales estaba regulada en los artículos 717 a 730 del TRLRL, 1955<sup>19</sup>, que contenían las facultades de tutela financiera atribuidas al Estado en esta materia. Entre dichas facultades destacaban, especialmente, las relativas a la autorización o aprobación de las ordenanzas fiscales (y acuerdos de imposición de las mismas, adoptados por los plenos de las corporaciones

<sup>15</sup> El art. 45.2 del Concierto Económico (1981) está ubicado en el capítulo I ("Tributos"), sección 10ª ("Haciendas Locales"), y lleva por título o encabezamiento "Otros tributos locales". La sección 10ª citada está formada por los arts. 41 a 46; los cuatro primeros de éstos se refieren, respectivamente, a los siguientes tributos, ya extinguidos: contribución territorial rústica y pecuaria (art. 41); contribución territorial urbana (art. 42); licencia fiscal del impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal (art. 43); y licencia fiscal del impuesto industrial (art. 44). El núm. 1 del art. 45 se refiere a la facultad, de las instituciones competentes de los territorios históricos, de mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, "los demás tributos propios de las Corporaciones Locales"; en consecuencia, la mención "los referidos tributos" del núm. 2 del art. 45, por el contexto en el que está, parece remitir a los que se refiere el núm. 1 del mismo art. 45; es decir, a todos los tributos locales excepto los que son objeto de los arts. 41 a 44 ya señalados. En cualquier caso, aunque incluyera también a éstos, el razonamiento que sigue sería igualmente válido.

<sup>16</sup> Las SS.TS de 3 y 11 de abril y 5 de octubre de 1990 (RR.JA 2883, 4921 y 8282/1990, respectivamente) señalan que, con este precepto, "lo que ha hecho el legislador ha sido sustituir al Estado por las Diputaciones Forales, en cuanto a la competencia que aquél tenía en materia de imposición y ordenación de tributos, pero sin conceder a las Diputaciones más derechos que los que tenía el Estado a quien sustituyen".

<sup>17</sup> Obsérvese que las facultades normativas, en relación con los distintos tributos, se atribuyen a las "Instituciones competentes de los Territorios Históricos" (art. 45.1 del Concierto Económico de 1981), en la inteligencia de que la regulación de los elementos esenciales de los tributos, materia reservada a ley (ex arts. 31 y 133 de la Constitución), corresponderá a las juntas generales me

diente norma foral (vid. art. 8º.1.a de la LTH), sin perjuicio de que éstas puedan ser desarrolladas reglamentariamente por las diputaciones forales.

<sup>18</sup> En la regulación actualmente vigente, vid. arts. 15 y ss. del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –TRLHL-, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE 9 de marzo de 2004).

<sup>19</sup> Derogado por el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes en Materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (en adelante TRRL, 1986; BOEs 22 y 23 de abril de 1986). Los artículos señalados (pueden verse en ARANZADI, Nuevo Diccionario de Legislación, nº. 15281) integraban el capítulo VII ("Imposición y ordenación de exacciones") del título III ("Disposiciones comunes a las Haciendas municipal y provincial") del libro cuarto ("Haciendas Locales"). El primero de los artículos citados establecía que "las Corporaciones Locales acordarán la imposición de exacciones y aprobarán simultáneamente las correspondientes Ordenanzas para su aplicación". La expresión "exacciones" era más amplia que "tributos", e incluía a éstos (vid. art. 434 del TRLRL, 1955). La base 36, núm. 4, de la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local (BOE 21 de noviembre de 1975), establecía que "compete también a las Entidades locales, la adopción de acuerdos sobre imposición y la aprobación de las Ordenanzas de exacciones", aunque, como trámite previo, se preveía informe del Servicio de Asesamiento e Inspección de las Corporaciones Locales.

locales) y, en su caso, el señalamiento de las modificaciones que debían introducirse, atribuidas a los delegados de hacienda<sup>20</sup>.

Por otra parte, de acuerdo con la disposición transitoria octava del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, el primer Concierto Económico postestatutario debía inspirarse "en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia...". Este Concierto Económico no hacía referencia a las potestades de la Diputación de Álava en materia de imposición y ordenación de tributos locales. La Diputación alavesa ya tenía atribuido, por Decreto-ley de 10 de agosto de 1954, por el que se aprueban las Normas para la Hacienda Foral de Álava<sup>21</sup>, en relación con los municipios de su territorio, el ejercicio de las funciones que la legislación de régimen local atribuía al Ministerio de Hacienda, en materia de "imposición y ordenación de exacciones".

El Concierto Económico de 1981 somete el ejercicio de las facultades de tutela financiera, por las diputaciones forales, a la limitación de que no podrá significar "un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales vascas inferior al que tengan las de régimen común". La autonomía a la que se refiere el precepto es la protegida por la garantía constitucional de los artículos 137 y 140 de la Carta Magna; su nivel o amplitud no dependerá tanto del ejercicio material de las facul-

<sup>20</sup> Vid. art. 723. No viene al caso extenderse en el detalle de las facultades de tutela financiera en materia de imposición y ordenación de tributos locales que atribuían a la Administración del Estado los preceptos citados del TRLRL, 1955; baste señalar su carácter administrativo y los indicados como los más significativos. Aunque la Ley 41/1975 apuntaba una tutela menos intensa sobre las entidades locales, de acuerdo con el núm. 5 de su base 36 (que no fue llevada a decreto legislativo, por falta de ejercicio de la delegación legislativa), los recursos en vía administrativa, contra los acuerdos sobre imposición y ordenanzas, deberían ser resueltos por los órganos del Ministerio de Hacienda, previo informe de los órganos competentes del Ministerio de Gobernación.

<sup>21</sup> BOE 8 de octubre de 1954. Este Decreto-ley trata fundamentalmente de ordenar, sistematizar, clarificar y actualizar las facultades o competencias que venía ejerciendo la Diputación de Álava en virtud de su régimen económico-administrativo en materia municipal.

tades de tutela (por las diputaciones forales) como del régimen jurídico de ésta (extremos o actuaciones de las corporaciones locales a los que ha de extenderse)<sup>22</sup>, que, en lo concerniente a los tributos locales, formará parte de la propia normativa reguladora de éstos, también de la competencia de los órganos forales de los territorios históricos, por lo que la limitación relativa al nivel de autonomía debe entenderse referida a éstos en general.

Como conclusión de lo expuesto, podemos decir que el artículo 45 del Concierto Económico de 1981 distingue y separa, con nitidez, por una parte, la potestad normativa de las instituciones competentes de los territorios históricos (para "mantener, establecer y regular" tributos locales, a los que se refiere su número 1), que la anuda al proceso de actualización de los derechos históricos (disposición adicional primera de la Constitución); y, por otra, las facultades de tutela financiera de las diputaciones forales (en su número 2). El Concierto Económico de 1981 refiere las facultades de tutela, de acuerdo con el concepto jurídico de éste, como título de intervención administrativa distinto de la potestad normativa. Ambos títulos, referidos a tributos locales, forman parte de los derechos históricos.

## V. LA SUPRESIÓN DE LAS FACULTADES DE TUTELA FINANCIERA DEL ESTADO, EN MATERIA DE IMPOSICIÓN Y ORDENACIÓN DE TRIBUTOS LOCALES

Las facultades de tutela financiera que se atribuían al Estado, en la materia específica de imposición y ordenación de los tributos locales, quedaron sin efecto, en lo sustancial<sup>23</sup>, en virtud del Real Decreto-ley 3/1981, de 16 de enero<sup>24</sup>, que, tramitado como proyecto de ley, su contenido se incorporó a la Ley 40/1981, de 28 de octubre, por la que se aprueban determinadas

<sup>22</sup> Vid. STS de 19 de diciembre de 2003 (RJA 612/2004).

<sup>23</sup> Las que quedaron subsistentes, si es que se pueden calificar de tutela financiera, apenas tienen relevancia para la materia que nos ocupa (como la necesidad de declaración del Gobierno para que la corporación local deje de aplicar exenciones a título de reciprocidad internacional).

<sup>24</sup> BOE 31 de enero de 1981.

medidas sobre régimen jurídico de las Corporaciones Locales<sup>25</sup>. Con el citado Real Decreto-ley 3/1981 desaparece la práctica totalidad de los controles a que estaba sometida la Administración Local por parte del Estado<sup>26</sup>. Ya la STC 4/1981, de 2 de febrero, había establecido que el régimen de tutela, de la Administración del Estado sobre las entidades locales, por razones económicas<sup>27</sup>, era incompatible con el gobierno y administración autónoma de estas entidades. Con carácter general, la misma STC proscribía, como contrarios al principio constitucional de autonomía local, "los controles genéricos e indeterminados que sitúen a las Entidades Locales en una posición de subordinación o dependencia cuasi jerárquica de la Administración del Estado u otros entes territoriales"<sup>28</sup>. Según el TC, la auto-

<sup>25</sup> BOE 12 de noviembre de 1981; si bien la tabla de preceptos vigentes y derogados por la Ley 40/1981 fue aprobada por RD. 3183/1981, de 29 de diciembre (BOE 31 de diciembre de 1981). Como dice Jesús GUIJARRO ARRIZABALAGA, "La tutela financiera de las Corporaciones Locales", Revista de Hacienda Autonómica y Local, nº. 38, pp. 281-308, esp. p. 297, "la imposición y ordenación de exacciones locales ya no son aprobadas por los órganos del Ministerio de Hacienda".

<sup>26</sup> Además de los relativos a la imposición y ordenación de tributos, desaparecen también los controles de los órganos de la Administración del Estado en materia de aprobación de presupuestos (que queda remitida plenamente a la competencia de los propios órganos corporativos), su liquidación, rendición de cuentas, etc. (vid. GUIJARRO ARRIZABALAGA, "La tutela...", cit., pp. 291 y ss.).

<sup>27</sup> La sentencia se refiere a la regulada en los arts. 425 y 426 del TRLRL, 1955, que preveían la administración de la entidad local en régimen de tutela en determinados supuestos de déficit presupuestario.

<sup>28</sup> El TC admite el control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias municipales y también "controles de carácter puntual (que) habrán de referirse normalmente a supuestos en que el ejercicio de las competencias de la Entidad local incidan en intereses generales concurrentes con los propios de la Entidad" (que ejerce el control o tutela). En materia económico-financiera admite la constitucionalidad de "controles que valoren incluso aspectos de oportunidad, siempre que sea una medida proporcionada para la defensa del patrimonio como sucede en los actos de disposición. En los demás supuestos sólo será admisible la existencia de controles de legalidad" (p.e., en materia presupuestaria y de ordenanzas). La STC 109/1998, de 21 de mayo, precisa que la autorresponsabilidad de las entidades locales, en el ejercicio de sus competencias propias, es incompatible con controles genéricos, instrucciones vinculantes y determinaciones agotadoras de otras instancias de poder.

nomía garantizada por la Constitución quedaría afectada en los supuestos en que la decisión correspondiente a la "gestión de los intereses respectivos" (de las entidades locales) fuera objeto de un control de oportunidad de forma tal que la toma de la decisión viniera a compartirse con otra Administración. La STC 4/1981 ya deja ver con claridad la difícil convivencia del principio de autonomía municipal con el régimen de tutela administrativa sobre los municipios. La Ley 40/1981 trata de acomodar la legislación pre-constitucional de régimen local al reconocimiento de la autonomía local en la Constitución<sup>29</sup> (con criterios que no podían diferir de los sentados por la STC 4/1981). A tal efecto, regula un procedimiento para la adopción y eficacia (con su publicación oficial) de los acuerdos municipales de imposición y ordenación de tributos locales, sin la intervención de los delegados de hacienda, cuya sanción era anteriormente un trámite obligado<sup>30</sup>. De este modo, se produce la práctica extinción de las facultades de tutela financiera del Estado sobre los municipios, en materia, entre otras, de imposición y ordenación de tributos locales, presupuestos y cuentas municipales.

<sup>29</sup> Vid. Antonio FANLO LORAS, "Problemática actual del control de legalidad de los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales. Estudio de los artículos 8 y 9 de la Ley 41/1981 de 28 de octubre", RVAP, nº. 11, pp. 25-82, esp. p. 27.

<sup>30</sup> Vid. esp. arts. 18 a 20 de la Ley 40/1981. También es de resaltar su disposición transitoria 4<sup>a</sup>, según la cual, los acuerdos de imposición y ordenación de tributos adoptados por las corporaciones locales, con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley y que no hubieran sido sancionados por los órganos competentes del Ministerio de Hacienda (actuación que en la Comunidad Autónoma del País Vasco correspondería, de acuerdo con lo expuesto, a las diputaciones forales) en la referida fecha, continuarán su tramitación ajustándose al procedimiento previsto en la misma Ley 40/1981 (es decir, sin dicha sanción estatal). La voluntad del legislador de liberar inmediatamente, a las corporaciones locales, de controles propios de la tutela administrativa, se refleja, asimismo, en la disposición transitoria 5<sup>a</sup>, que establece que "los expedientes afectados por la supresión de los procedimientos de fiscalización, intervención y tutela a que se refiere la presente Ley, que en el momento de entrada en vigor de la misma se encuentren sometidos a resolución de los órganos competentes del Ministerio de Administración Territorial serán devueltos a las respectivas Corporaciones Locales".

## VI. LAS FACULTADES DE TUTELA FINANCIERA DE LAS DIPUTACIONES FORALES Y LA LEGISLACIÓN BÁSICA ESTATAL EN MATERIA DE RÉGIMEN LOCAL

Si la adecuación de la legislación de régimen local a la Constitución deja al Estado prácticamente sin facultades de tutela financiera en materia de imposición y ordenación de tributos municipales, el razonamiento lógico nos debe llevar a la conclusión de que también quedan extinguidas las equivalentes de las diputaciones forales<sup>31</sup>. Efectivamente, las facultades de tutela financiera a que se refería el artículo 45.2 del Concierto Económico de 1981 quedan sin efecto, pues no cabe mantener situaciones jurídicas, aun con probada tradición, incompatibles con los mandatos y principios constitucionales<sup>32</sup>, y el de la autonomía municipal es uno de éstos. Para mayor claridad, el mismo artículo 45.2 del Concierto Económico de 1981 protege, para las corporaciones locales vascas, un nivel de autonomía (como mínimo, el que tengan las de régimen común) infranqueable en el ejercicio de la tutela financiera<sup>33</sup>. La Ley 40/1981 establece que lo dispuesto en la misma se entenderá sin perjuicio de las particularidades de los regímenes forales (disposición final 6<sup>a</sup>); pero, a la prohibición de particularidades contrarias a los principios constitucionales antes aludida, se añade que el mismo precepto –el último citado del texto concertado- que actualiza dichas particularidades, en materia de tutela financiera, pone como límite de ésta el principio constitucional de la autonomía local, de aplicación en todo el Estado<sup>34</sup>. Por otra parte, la disposición adicional tercera del Concierto Económico<sup>35</sup> reconoce a las diputacio-

<sup>31</sup> Así lo entiende Tomás Ramón FERNÁNDEZ, Los derechos históricos de los territorios forales, Cívitas-Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, p. 217.

<sup>32</sup> Con claridad en la STC 76/1988, de 26 de abril.

<sup>33</sup> Parece lógica esta cautela, si tenemos en cuenta que en la fecha de aprobación de este Concierto Económico se estaba tramitando la Ley 40/1981 a la que nos hemos referido anteriormente (que traía causa del RD-ley 3/1981) y pocos meses antes se había dictado la STC 4/1981.

<sup>34</sup> Límite que se reitera en la posterior legislación básica estatal de desarrollo del art. 149.1.18<sup>a</sup> de la Constitución (núm. 6 de la disposición adicional segunda de la Ley 7/1985 y disposición adicional decimocuarta de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales; BOE 30 de diciembre de 1988).

nes forales las facultades que en el orden económico y administrativo les reconoció el Real Decreto de 13 de diciembre de 1906<sup>36</sup>, que las considera subsistentes (en virtud del proceso de actualización general del régimen foral, previsto en la disposición adicional primera de la Constitución), sin perjuicio de las bases a que hace referencia el art. 149.1.18<sup>a</sup> de la Constitución. En esta disposición adicional del Concierto Económico aparecen, con toda nitidez, los términos de la confrontación entre las particularidades históricas de los actuales territorios forales y la legislación básica estatal. De entre aquéllas, se tratan de rescatar las facultades que, en el orden económico y administrativo, les reconoció, a las diputaciones vascas, el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906; se someten al proceso de actualización, en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía (disposición adicional primera de la Constitución) y se depuran y aplican las que se consideren subsistentes, (“sin perjuicio de las bases...”). Del texto de la disposición adicional tercera del Concierto Económico se deduce la prevalencia de la legislación básica estatal sobre las facultades que reconoce a las diputaciones forales el añeo Real Decreto que cita; y, como la concreción del alcance de la garantía constitucional de la autonomía municipal forma parte de la legislación básica<sup>37</sup>, la conclusión inmediata es que aquellas facultades ceden frente a las bases reguladoras del régimen jurídico de la autonomía municipal (que traen causa directamente de la propia Constitución)<sup>38</sup>. Evidentemente, si el requi-

<sup>35</sup> Su contenido es idéntico en el de 1981 y en el actual.

<sup>36</sup> Este Real Decreto renueva el Concierto Económico –el cuarto- con las provincias vascongadas, puede verse en José María de ESTECHA Y MARTÍNEZ, Régimen Político y Administrativo de las Provincias Vasco-Navarras, tomo I, pp. 251-255.

<sup>37</sup> Extensamente, en este sentido, la STC 214/1989, de 21 de diciembre.

<sup>38</sup> En este sentido la STS de 11 de abril de 1990 señala que “cuando la Ley de Concierto (1981) dice que las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeña el Estado en materia de imposición y ordenación de los respectivos tributos, corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales, no significa que si el Estado dejara de desempeñarlas en el régimen común, pueda seguir con ellas la Diputación foral porque entonces entraría en juego el límite insalvable de la cuota de autonomía lograda por el resto de las corporaciones locales”.

sito de aprobación previa, por el órgano competente del Ministerio de Hacienda, de las ordenanzas fiscales de las corporaciones locales (o cualquier otro acto genérico de tutela) es contrario a este principio constitucional, no hay razón alguna para mantener la constitucionalidad de la misma actuación tutelar ejercida por una diputación foral<sup>39</sup>. Así pues, entre los derechos históricos derivados del artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, susceptibles de actualización, no podrían incluirse "las facultades de tutela financiera... en materia de imposición y ordenación" de tributos locales a que se refiere el artículo 45.2 del Concierto Económico de 1981, que no encuentran amparo en la disposición adicional primera de la Constitución, por ser contrarias a la autonomía municipal que consagran sus artículos 137 y 140. Limitándonos a la materia a que se refiere el artículo 45 del Concierto Económico de 1981, debemos concluir que las diputaciones forales carecen de título de intervención de carácter tutelar en materia de imposición y ordenación de tributos locales; carencia que se extiende a todo control genérico que sitúe a los ayuntamientos en una posición de subordinación o dependencia quasi jerárquica respecto de aquéllas instituciones forales<sup>40</sup>. Esta carencia de título ejecutivo de intervención tutelar no afecta, lógicamente, a la potestad normativa de los territorios históricos en materia de tributos locales.

## VII. LA TUTELA FINANCIERA EN LA LTH

La LTH, más de dos años después<sup>41</sup> de la aprobación del Concierto Económico de 1981, establece lo siguiente, respecto de la tutela financiera, en el número 1 de su disposición adicional segunda:

<sup>39</sup> Con toda claridad, en estos términos, la STS de 3 de abril de 1990.

<sup>40</sup> FERNÁNDEZ, Los derechos..., cit., pp. 102 y ss., considera que la doctrina constitucional (se refiere a las SS.TC 4/1981 y 14/1981, de 29 de abril) está en abierta contradicción con la intensa tutela a la que los municipios de los territorios forales han estado sometidos, desde 1853, por las diputaciones forales (que, en general, tampoco fue de mayor intensidad que el ejercido por el Estado respecto de los de régimen común).

<sup>41</sup> Recordemos que la LTH lleva la fecha de 25 de noviembre de 1983 y fue publicada en el BOPV de 10 de diciembre siguiente.

"Las Diputaciones Forales, en el ejercicio de las facultades de tutela financiera, que legalmente les corresponden sobre sus Municipios, deberán garantizar, para el conjunto de los mismos, un nivel de recursos que, en ningún caso, será inferior al que corresponda al Territorio por aplicación de la legislación de régimen común sin perjuicio de la facultad de las Diputaciones Forales para efectuar la distribución de dichas cantidades con los criterios que estimen convenientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 46 del Concierto Económico".

La mención a "las facultades de tutela financiera, que legalmente les corresponden" indica que el precepto no pretende alterar las que tienen atribuidas las diputaciones forales, respecto de los municipios de su respectivo territorio histórico; lo que nos lleva, como precedente legal inmediato, al Concierto Económico de 1981, entonces vigente. Recordemos que el artículo 45.2 de éste se refiere "a las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de imposición y ordenación" de determinados tributos locales. Pero, como hemos razonado, estas facultades carecen de efectividad tras la Constitución de 1978, por ser incompatibles con el principio de autonomía municipal. Hemos visto también que las facultades de tutela financiera comprenden la ejecución de la distribución de la participación de los municipios en los ingresos por tributos concertados<sup>42</sup>; y ésta es una facultad que se hallaba atribuida a las diputaciones forales en el artículo 46 del Concierto Económico de 1981. En consecuencia, entre las facultades de tutela financiera que cita la disposición adicional segunda de la LTH habría que entender incluida la distribución, entre los municipios, de la participación en los ingresos por tributos concertados. La misma disposición adicional se remite al artículo 46 del Concierto Eco-

<sup>42</sup> Las SS.TC 96/1990, 331/1993 y 171/1996, antes citadas, se refieren a la ejecución de la participación de los municipios en los ingresos por tributos estatales o que los presupuestos de la Comunidad Autónoma destinen a dichas entidades. Es evidente que el criterio es igualmente válido para los ingresos por tributos concertados.

nómico de 1981, por lo que es clara la vinculación de las citadas facultades de las diputaciones forales con la posición de éstas en la financiación de los municipios, en un doble sentido: a) quedan obligadas a garantizar, al conjunto de los municipios de su respectivo territorio, un nivel de recursos no inferior al que les correspondería por aplicación de la legislación de régimen común; y b) se les reconoce la facultad de distribuir dichos recursos –entre los municipios– con los criterios que estimen convenientes, “conforme a lo dispuesto en el artículo 46 del Concierto Económico”. Así pues, el número 1 de la disposición adicional segunda de la LTH utiliza la expresión “facultades de tutela financiera” no para acoger el concepto contenido, bajo la misma expresión, en el artículo 45.2 del Concierto Económico de 1981 –limitadas a la materia de imposición y ordenación de tributos locales–, sino para referirse a las facultades que el artículo 46.1 del mismo Concierto Económico atribuye a las diputaciones forales en la financiación de los municipios.

### VIII. LA MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO EN 1990

El Concierto Económico de 1981 fue modificado por la Ley 2/1990, de 8 de junio<sup>43</sup>, para su adaptación a las leyes reguladoras de las haciendas locales y de tasas y precios públicos<sup>44</sup>. En lo relativo a las facultades de tutela financiera, esta Ley da una nueva redacción al artículo 45 del Concierto Económico, que queda con el siguiente texto:

“Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos de las Entidades Locales corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades Locales Vascas inferior al que tengan las de régimen común”.

<sup>43</sup> BOE 12 de junio de 1990.

<sup>44</sup> Se refiere a la Ley 39/1988 y a la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (BOE 15 abril 1989).

Como puede observarse, las “facultades de tutela financiera” son conceptualmente las mismas que las que cita el artículo 45.2 del Concierto Económico, en su redacción inicial de 1981. La ampliación del objeto de la tutela (ahora las facultades se refieren a la imposición y ordenación de todos los tributos<sup>45</sup> y precios públicos<sup>46</sup> de las entidades locales) no tiene mayor trascendencia, ya que las facultades de tutela financiera que ejercía el Estado, en esta materia, en 1991, eran prácticamente inexistentes<sup>47</sup>.

Por otra parte, el Concierto Económico, en redacción dada por la Ley 2/1990, no contiene ya

---

<sup>45</sup> Es decir, los impuestos locales (que la Ley 39/1988 reordena en cinco la diversidad hasta entonces existente), tasas y contribuciones especiales de las entidades locales.

<sup>46</sup> Concepto de ingreso que, aunque no se le atribuía el carácter de tributo, se había incorporado a la normativa tributaria estatal y se quiso incorporar también al Concierto Económico, como se explica en la exposición de motivos de la Ley 2/1990 en los siguientes términos: “Asimismo, también ha sido objeto de reforma el actual sistema de tasas estatales, habiéndose creado, en el ámbito de éste, una nueva categoría financiera constituida por los precios públicos, reforma ésta que también afecta a la concertación actualmente vigente en esta materia”. La delimitación conceptual de tasa y precio público, que hicieron la Ley 39/1988 y la Ley 8/1989, tuvo que ser sustancialmente modificada con motivo de la STC 185/1995, de 14 de diciembre; cuestión en la que no nos extendemos, ya que queda al margen de nuestro trabajo.

<sup>47</sup> Si exceptuamos las facultades –difícilmente calificables como de tutela– atribuidas, con carácter general, al Estado, en relación con los acuerdos de las entidades locales (y, en consecuencia, también sobre los relativos a los de imposición y ordenación de tributos locales), al amparo de los arts. 63 a 67 de la Ley 7/1985. Los arts. 15 a 19 de la Ley 39/1988, que regulan la imposición y ordenación de tributos locales, no prevén ninguna facultad específica de tutela en esta materia (y tampoco en los arts. 41 a 48, en relación con los precios públicos, que no tienen el carácter de tributos y a los que la Ley no refiere los términos “imposición” y “ordenación”). Parece que la mención a las limitadas facultades de tutela financiera que contiene el precepto transcrita no toma en cuenta la modificación de la legislación reguladora de las haciendas locales para adecuarla al principio de autonomía municipal ya consagrado en la Constitución. En cualquier caso, obsérvese que las facultades de tutela financiera que refiere el art. 45 del Concierto Económico se siguen atribuyendo al órgano foral que asume el Gobierno y la Administración del territorio histórico (diputaciones forales) y no al que ejerce la máxima potestad normativa (juntas generales).

referencia alguna a la ejecución de la distribución de la participación en la recaudación por tributos concertados, entre las entidades locales (facultad, también, de tutela financiera). Sin embargo, atribuye a las diputaciones forales la ejecución de la distribución, entre dichas entidades, de su participación en tributos no concertados.

#### **IX. LA TUTELA FINANCIERA Y EL CONCIERTO ECONÓMICO ACTUALMENTE VIGENTE**

Tras el examen y la delimitación de las facultades de tutela financiera y los antecedentes legislativos postconstitucionales relativos a las mismas, pasamos a analizar el alcance de las "facultades de tutela financiera que, en cada momento, desempeña el Estado en materia de Entidades Locales", a las que se refiere el artículo 48 del Concierto Económico actualmente vigente.

Lo primero que resalta es la ubicación sistemática de la mención a dichas facultades. Se extrae de la sección relativa a las haciendas locales e incluso del capítulo de los tributos, para situarla en el capítulo II, relativo a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco; y, dentro de éste, en la sección titulada "Normas generales". Las facultades de tutela financiera se llevan a la categoría de principios generales (el quinto de los contenidos en el artículo 48) que rigen las citadas relaciones financieras, cuyo texto lo transcribimos en el apartado III. Parece, pues, evidente que alguna relación deben tener con dichos principios y el ámbito de relaciones en que se insertan.

El objeto de las facultades de tutela financiera se extiende ahora a todas las que desempeña el Estado en materia de entidades locales; no se limita a la imposición y ordenación de tributos. Por otra parte, el Concierto Económico ya no fija el titular de dichas facultades. Se limita a señalar que "corresponderán a las instituciones competentes del País Vasco". Sea quien fuere su titular, tienen el mismo límite que en las redacciones anteriores que hemos visto: no pueden significar un nivel de autonomía de las entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común.

Las facultades de tutela financiera compatibles con el principio constitucional de la autonomía municipal se reducen sustancialmente a las autorizaciones para el acceso al crédito y enajenaciones de bienes municipales y a la ejecución material de la distribución de la participación municipal en la recaudación de tributos estatales y autonómicos (en nuestro caso, aplicable también a la distribución de la participación en la recaudación por tributos concertados). La competencia para la concesión, a los municipios vascos, de las autorizaciones referidas ha correspondido históricamente al Estado<sup>48</sup>. La distribución de la participación de los municipios en la recaudación por tributos concertados, desde que se abrió esta vía de financiación municipal, ha correspondido a las diputaciones vascas concertadas; inicialmente –antes de la creación de la Comunidad Autónoma- a la de Álava<sup>49</sup> y, después de la Constitución de 1978 –creada ya la Comunidad Autónoma-, a las tres. El artículo 48 del Concierto Económico se refiere a las faculta-

<sup>48</sup> Ya la Real Orden de 8 de agosto de 1891, sobre la vigencia de la Real Orden de 8 de junio de 1878 (ESTECHA Y MARTÍNEZ, Régimen Político..., cit., tomo I, pp. 82-83), dictada a solicitud de las tres diputaciones vascas a la Presidencia del Consejo de Ministros (vid. Nicolás VICARIO Y PEÑA, Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas, tomo I, pp. 196-197), que da publicidad y carácter oficial, para las tres provincias, a la Real Orden de 13 de diciembre de 1882, sobre atribuciones de las diputaciones provinciales vascongadas en materia de examen y aprobación de los presupuestos y cuentas municipales (ESTECHA Y MARTÍNEZ, Régimen Político..., cit., tomo I, pp. 79-82), dispone, en su apartado 3º, que, de acuerdo con las Leyes Municipal (de 2 de octubre de 1877, puede verse en Boletín Jurídico-administrativo ALCUBILLA, 1882, pp. 381 y ss.; vid. su art. 85) y Provincial (de 29 de agosto de 1882 -Boletín Jurídico-administrativo ALCUBILLA, 1882, pp. 680 y ss.-, vid. su art. 77) entonces vigentes, "los Ayuntamientos y Corporaciones provinciales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya necesitan obtener la aprobación del Gobierno para la enajenación de bienes, derechos reales y títulos de Deuda pública, ó la contratación de empréstitos que pudieran comprometer los recursos de los presupuestos municipales y provinciales relacionados necesariamente con el cumplimiento de los intereses permanentes y las obligaciones generales del Estado". Este criterio se mantuvo constante en la legislación posterior, vid. arts. 539 a 545 del Estatuto Municipal, de 8 de marzo de 1924 (Diccionario de la Administración Española ALCUBILLA, Anuario 1911, pp. 671 y ss.); arts. 8 y 10 del Decreto-ley de 10 de agosto de 1954 (aplicable sólo en Álava).

<sup>49</sup> Vid. Decreto-ley de 10 de agosto de 1954.

des de tutela financiera en general, por lo que deben entenderse comprendidas en el mismo todas las manifestaciones legales de ésta.

Vamos a referirnos, en primer lugar a la ejecución de la distribución de la participación de las entidades locales<sup>50</sup> vascas en la recaudación por tributos concertados. Aunque, como decimos, ni el Estatuto de Autonomía ni el Concierto Económico actualmente vigente contienen una referencia explícita en este sentido, el número 1 de la disposición adicional segunda de la LTH establece que corresponde a las diputaciones forales distribuir, entre los municipios de su respectivo ámbito territorial, su participación en la recaudación por tributos concertados. El legislador autonómico, al aprobar la LTH, no tenía margen de disponibilidad para atribuir esta facultad a otra institución, ya que el artículo 46.1 del Concierto Económico de 1981, entonces vigente, la atribuía a las diputaciones forales (formaba parte del núcleo esencial o intangible de la foralidad). Ahora, se plantea la cuestión del margen de disponibilidad del Parlamento Vasco para alterar la titularidad actual, modificando, en este sentido, la disposición adicional segunda de la LTH. Se trata

<sup>50</sup> El principio quinto del art. 48 del Concierto Económico se refiere a las facultades de tutela financiera en materia de entidades locales, en general; mientras que la disposición adicional segunda de la LTH se refiere a los municipios. A los efectos de seguir nuestra exposición, nos es suficiente con recordar que el principio constitucional de autonomía sólo protege a los municipios (y provincias –los territorios históricos también reúnen esta condición–). En consecuencia, las limitaciones constitucionales para la atribución legal de facultades de tutela sólo operan frente a éstos. Ahora bien, teniendo en cuenta que los municipios son las entidades básicas de la Administración Local y que el ordenamiento tampoco establece un régimen de autorizaciones (facultades de tutela) más intenso para el resto de las entidades locales –podría hacerlo–, nos referiremos a las facultades de tutela establecidas para los municipios (también aplicable al resto de las entidades locales). Por otra parte, son esencialmente los municipios el objeto de la financiación mediante la recaudación por tributos concertados, aunque también otras entidades locales pueden participar de esta financiación –de hecho, lo hacen–, pero no necesariamente. Entendemos que con esta aclaración podrá seguirse el texto, en el que en unas ocasiones nos referiremos a “entidades locales” y, en otras, a “municipios”, procurando ser fiel con el texto legal de referencia, sin que ello tenga más trascendencia a los efectos de nuestro razonamiento.

de determinar si el legislador autonómico puede desposeer, a las diputaciones forales, de su competencia para distribuir, entre las entidades locales de su territorio histórico, la participación de las mismas en la recaudación por tributos concertados, para atribuirla –total o parcialmente– a las instituciones comunes (Administración autonómica) o si, por el contrario, dicha competencia permanece en el núcleo intangible de la foralidad. El análisis de esta cuestión debe partir de los siguientes referentes legales:

- a) El precepto legal que atribuye expresamente esta competencia a las diputaciones forales está contenido en una ley autonómica y ésta, en base a una regla general de ordenación de las fuentes del derecho, puede ser modificada por otra ley autonómica posterior en el tiempo<sup>51</sup>.
- b) La limitación de que el nivel de autonomía de las entidades locales vascas no sea inferior al que tengan las de régimen común no constituye ningún obstáculo especial para un posible cambio de la titularidad de la competencia a la que nos referimos<sup>52</sup>.
- c) El artículo 46.1 del Concierto Económico de 1981, que atribuía la competencia a las

<sup>51</sup> Vid. art. 2.2 del Código Civil. La LTH es una ley ordinaria del Parlamento Vasco; no está sometida a ningún procedimiento especial de elaboración, por lo que no está protegida por ninguna resistencia pasiva excepcional respecto de las leyes posteriores del mismo órgano legislativo; así pues, su modificación entra enteramente en el ámbito de la disponibilidad de éste (aunque la Comisión Arbitral, en consideración a la “función de encaje competencial básico en la Comunidad Autónoma del País Vasco” que desempeña la LTH, ha establecido la “exigencia” de que su modificación se articule “de forma directa, expresa y fundada”; vid. sus Decisiones 5/2003, de 3 de noviembre, 1/2008 y 3/2012, entre otras).

<sup>52</sup> La garantía constitucional de la autonomía local tiene un carácter general, configura un modelo de Estado y corresponde a éste la fijación de los principios o criterios básicos, en materia de organización y competencia, de las entidades locales constitucionalmente necesarias (SS.TC 32/1981, de 28 de julio, y 214/1989, entre otras). La limitación es la misma sea quien sea el titular de la competencia y es indisponible para las fuentes normativas autonómicas.

diputaciones forales, la vinculaba a las facultades derivadas de los derechos históricos de éstos.

- d) Aunque el artículo 46.1 del Concierto Económico de 1981 fue suprimido por la Ley 2/1990, se mantuvo la competencia que el artículo 46.2 atribuía a las diputaciones forales para distribuir, entre las corporaciones locales de su territorio histórico, su participación en tributos no concertados. El artículo 51 del Concierto Económico actualmente vigente<sup>53</sup> mantiene también a las diputaciones forales como titulares de esta competencia o facultad de tutela financiera.

El ejercicio histórico de una competencia por las diputaciones forales no supone un límite infranqueable para el legislador autonómico, puesto que tal ejercicio histórico no puede sustituir o desplazar los mandatos estatutarios o legales que actualizan el régimen foral, ni cabe sostener que este régimen deriva única y directamente de una legitimidad histórica, independientemente de las normas que la actualicen (STC 76/1988). La nueva ubicación de la mención a las facultades de tutela financiera en el capítulo II, relativo a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco podría indicar que las Administraciones del País Vasco y del Estado, negociadoras del Concierto Económico (que se incorpora a la Ley que lo aprueba), consideran que se trata de una cuestión que debe resolverse en el ámbito interno de la Comunidad Autónoma, lo que supondría remitirla a la disponibilidad del titular de la potestad legislativa dentro de la misma<sup>54</sup>.

<sup>53</sup> Que reproduce prácticamente el art. 46 del anterior Concierto Económico modificado por la Ley 2/1990.

<sup>54</sup> El Concierto Económico es entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco; por otra parte, el único órgano legislativo de ésta (cuyo ámbito territorial se extiende, además, a toda la Comunidad Autónoma) es el Parlamento Vasco (arts. 25 del Estatuto de Autonomía y 6.2 de la LTH). Es evidente que, remitida la cuestión al ámbito interno de la Comunidad Autónoma, no se le puede negar la potestad primera para identificar la institución competente para el ejercicio de las facultades de tutela financiera a las que nos referimos. Así lo entiende también la reciente Decisión 3/2012, de la Comisión Arbitral, según la cual, corresponde al Parla-

El artículo 46.1 del Concierto Económico de 1981 anudaba a sus derechos históricos la facultad, de las diputaciones forales, de efectuar la distribución de la participación de las corporaciones locales de sus respectivos territorios, en la recaudación por tributos concertados. Es evidente que este precepto actualizaba el derecho histórico al que se refería (nunca antes legalmente reconocido, de modo explícito, a las Diputaciones de Bizkaia y Gipuzkoa). Al amparo de tal actualización, el Parlamento Vasco incorpora dicha facultad a la legislación autonómica y los territorios históricos a la normativa foral; y los órganos forales de éstos la ejercen pacíficamente. En esta situación, el precepto estatal que operó la actualización primera del derecho histórico desaparece del ordenamiento jurídico y quedan las normas autonómicas y forales que la complementaron y desarrollaron. La actualización de un derecho histórico, con la correspondiente atribución competencial, para su ejercicio actual, no fija definitivamente y para siempre al titular de dicha competencia ni la regulación de su ejercicio (de la disposición adicional primera de la Constitución no se deduce –ni mucho menos– una única actualización posteriormente inmodificable). Tal titularidad y ejercicio, una vez incorporados al derecho positivo, pueden ser modificados de conformidad con las normas reguladoras de la ordenación de fuentes y de producción de normas jurídicas. Ahora bien, la primera actualización la hizo el legislador estatal. Si la hizo, aunque fuera partiendo de un texto acordado entre representantes del Estado y del País Vasco<sup>55</sup>, es que se consideró competente para atribuir la titularidad de la competencia a las diputaciones forales. De este modo, implícitamente, negaba la competencia autonómica para fijar dicha titularidad. Sin embargo, en la modificación del Concierto Económico de 1981, producida por la Ley 2/1990, el legislador estatal omite toda referencia

mento Vasco decidir sobre la titularidad de las facultades de tutela financiera a que se refiere el art. 48.5 del Concierto Económico.

<sup>55</sup> Recordemos que el Concierto Económico, tanto el de 1981 como el actual, es acordado entre el Estado y el País Vasco (art. 41.1 del Estatuto de Autonomía); y en la representación de éste se incluyen las instituciones comunes y las forales.

a la titularidad de la competencia para distribuir la participación municipal en la recaudación por tributos concertados. Ello es debido, sin duda, a que, pocos meses antes, por Ley 39/1988, se modificó el sistema de financiación de los municipios, sustituyendo la participación de éstos en un fondo nacional de cooperación (al que se refería el artículo 46.1 del Concierto Económico de 1981) por su participación en la recaudación del Estado, vía tributos estatales, de acuerdo con los Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio<sup>56</sup>. Del mismo modo, en el Concierto Económico actualmente vigente, los representantes del Estado y del País Vasco, en primera instancia, y el legislador estatal, dando rango de ley a lo acordado por aquéllos, han considerado como un principio de las relaciones financieras entre ambas instancias territoriales, que las facultades de tutela financiera que desempeña el Estado, en territorio común, en materia de entidades locales, han de corresponder, en el País Vasco, a las instituciones competentes de éste. Es patente que el legislador estatal no aprecia un interés supraautonómico que deba ser protegido mediante su incorporación a una ley estatal, en la determinación del titular de la competencia –en el ámbito interno del País Vasco- para el ejercicio de las facultades de tutela financiera en materia de entidades locales.

Queda, pues, por determinar el alcance, en esta materia, de la limitación que supone, para el legislador autonómico, la garantía institucional de la foralidad, reforzada por la disposición adicional tercera del actual Concierto Económico, que mantiene a las diputaciones forales en la titularidad de las facultades que en el orden económico y administrativo les reconoció el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906. Este precepto, en relación con el Concierto Eco-

<sup>56</sup> Arts. 112 y ss. de la Ley 39/1988. De este modo, el Estado no entra a regular la participación municipal en la recaudación por tributos cedidos a las Comunidades Autónomas (dejando su regulación a éstas); por la misma razón, en Estado tampoco entra a regular la financiación de los municipios vascos por su participación en la recaudación por tributos concertados. Por el contrario, mantiene la regulación de la distribución de la participación de las corporaciones locales en la recaudación por tributos no concertados, que son ingresos presupuestarios del propio Estado.

nómico que aprobaba la misma disposición que la contenía y otras disposiciones anteriores<sup>57</sup>, atribuía a las diputaciones vascas unas facultades de tutela financiera –relativas a la autorización de arbitrios y a la aprobación de presupuestos y cuentas- que no son aplicables a los municipios en el actual marco constitucional; y las potestades normativas en materia de tributos locales, comprendidas también en el citado precepto, ya están actualizadas en el Concierto Económico vigente. Las facultades, de difícil precisión, que les atribuye la Real Orden de 8 de junio de 1878 con la expresión “acuerdos de la Diputación Provincial... relativos á... los medios de cubrir los Ayuntamientos y las Corporaciones provinciales sus atenciones” no parece que comprendan la distribución, entre los municipios de su respectivo territorio, de la participación de éstos en la recaudación por tributos concertados, ya que: a) se trata de una fuente de financiación municipal que no estaba legalmente prevista en la etapa histórica remitida (ni en 1878 ni en 1906); b) el fundamento teleológico de la atribución de las citadas facultades a las diputaciones vascas se vinculaba al cumplimiento de las obligaciones derivadas del Concierto Económico en vigor, especialmente el pago del cupo<sup>58</sup>; y c) no cabe vincular la distribución de parte de la recaudación por tributos concertados a un mejor aseguramiento del pago del cupo. En consecuencia, no parece que se trate de una facultad especialmente protegida por la disposición adicional tercera del Concierto Económico. Las facultades (derechos históricos) a las que nos remite ésta disposición estaban sustancialmente ordenadas a asegurar la obtención de ingresos -municipales y provinciales- con las que las diputaciones pudieran hacer frente al pago del cupo; no un flujo financiero inverso (de diputaciones a ayuntamientos). Además, los términos imprecisos en que está formulado el dere-

<sup>57</sup> Especialmente la Real Orden de 8 de junio de 1878 y otras que ya hemos citado.

<sup>58</sup> Como se deduce, con toda claridad, de la Real Orden de 8 de junio de 1878, en relación con su antecedente inmediato, como fue la Real Orden de 12 de diciembre de 1877; la disposición transitoria cuarta de la Ley Provincial de 29 de agosto de 1882 y Real Orden de 8 de agosto de 1891.

cho histórico al que nos referimos<sup>59</sup>, que nos remite a redacciones previstas para un momento histórico muy alejado del actual, con regímenes de haciendas municipal y provincial muy distin-

<sup>59</sup> Criterio común en la doctrina y en las resoluciones de la jurisdicción contencioso-administrativa ESTECHA Y MARTÍNEZ, Régimen Político..., cit., tomo I, p. 7, se refiere a las dificultades que el peculiar sistema tributario de las provincias vascongadas presentaba para la implantación del vigente en el resto del Reino. Esto hizo que se entablaran negociaciones entre el Gobierno y las diputaciones de estas provincias para adoptar la fórmula de celebrar conciertos, en virtud de los cuales la Hacienda Real percibiría periódicamente, de las diputaciones vascas, las cantidades calculadas por cada uno de los conceptos contributivos, subrogándose éstas, en el lugar de aquélla, en la recaudación. Si las diputaciones vascas habían de responder al Estado del cumplimiento de las bases convenidas, era preciso reconocerles unas atribuciones y otorgarles unas facultades especiales, extraordinarias y más amplias de las que disponían las diputaciones sujetas a la ley general. Afirma que el sistema seguido para ello fue "declarar que las Diputaciones Vascongadas tienen facultades especiales en materias económico-administrativas ó... que continuarán investidas de las que han venido ejerciendo, fórmula que sólo sería lógica y racional, si previamente se hubiesen señalado"; lo cual –dice– no se hizo. Considera, en este sentido, que "no podemos á priori enumerar las facultades económico-administrativas atribuidas á las Diputaciones Vascongadas, ni menos señalar su alcance y extensión, sino que tenemos necesidad de acudir al medio casúístico, á la jurisprudencia establecida, para de hechos particulares venir á sentar la regla general... para poder justificar... ante el poder central que en tal o cual materia han venido entendiendo como de su competencia". VICARIO Y PEÑA, Los Conciertos..., cit., tomo I, p. 526, estima que "la legislación que fija y determina las relaciones económicas de las Diputaciones vascongadas con el Poder central, y las atribuciones que á aquéllas competen, forman un caos, en el que existen soberanas disposiciones distintas en espíritu y tendencia, que, sin embargo de su heterogeneidad, se ha pretendido y pretende sumarlas, haciendo de esa anarquía legislativa un cuerpo legal de doctrina"; lo que considera "absurdo e irrealizable"; el mismo autor, ya en Las costumbres administrativas de la autonomía vascongada, Asilo de Huérfanos del Sagrado Corazón de Jesús, Madrid, 1903, pp. 27-28, señala que "ninguna de las leyes ni disposiciones emanadas del Poder Central define ni determina cuáles y cuántas son las atribuciones del orden administrativo ó del económico que ejercen las Diputaciones vascas" y que "tampoco dichas Diputaciones tienen ningún cuerpo de doctrina en que se enumere o detallen dichas facultades", lo que no le sorprende "tratándose de la sociedad vascongada, cuya legislación ha sido eminentemente consuetudinaria"; añade que "en España no hay, pues, una ley que expresamente haya señalado todas y cada una de las atribuciones de las Corporaciones de Vasconia" (p. 293); y se refiere también a la necesidad de subsanar esta carencia, citando –p. 295– un dictamen de los le

tos, impiden su aplicación directa con el suficiente grado de certeza y de seguridad jurídica. Parece evidente que la situación requiere de una concreción –actualización– legal, como la

trados LAMBARRI, LECANDA Y ANGULO (puede verse en Sesiones de la Diputación de Vizcaya, segundo semestre de 1896-97, Archivo de la diputación foral de Bizkaia, p. 167) en el que se apela a la "necesidad de determinar con toda exactitud y precisión el estado de derecho en lo concerniente al régimen económico-administrativo de estas Provincias (las vascongadas), definiendo en términos que presten solución á todos los casos de la práctica y que fijen un criterio que imposibilite la divergencia é incoherencia que actualmente se advierte en las resoluciones dictadas". En un informe del Excmo. Ayuntamiento de Bilbao, de 17 de octubre de 1913, Información sobre la Hacienda provincial, Imprenta provincial, Bilbao, 1913, p. 13, se refiere "la tan discutida como poco aclarada cuestión acerca de los efectos del Concierto Económico en el sistema tributario de los Ayuntamientos vascongados y en las relaciones de éstos con sus respectivas Diputaciones"; añade que con motivo de la presentación en las Cortes del proyecto de ley, de 31 de mayo de 1907, de modificación del régimen de la Administración Local (que no culminó su tramitación en el Senado, por la caída del Gobierno conservador de MAURA), se perpetuó "la ambigüedad en problema tan importante, con la enmienda del Sr. Llorente por la que las Diputaciones Vascongadas y Navarra seguirán investidas de sus atribuciones en sus propias facultades y en sus relaciones con los Ayuntamientos en cuanto difieran de lo establecido en aquel proyecto de Ley". Francisco GÁSCUE, Asamblea de la Administración Municipal Vasca (recolección de trabajos), AA.VV., Sociedad de Estudios Vascos, San Sebastián, 1920, pp. 53-104, se pregunta en relación con las atribuciones que refiere el art. 15 del RD. de 13 de diciembre de 1906: "¿Cuáles son esas atribuciones que las Diputaciones vienen de hecho, ejerciendo? ¿Dónde están condensadas, o reunidas, o codificadas?" Y contesta: "En ningún lado". Federico ZABALA Y ALLENDE, El Concierto Económico, ¿Qué ha sido, qué es, qué debe ser?, Bilbao, 1927 (reproducción en facsímil por la diputación foral de Bizkaia, 1998), pp. 114-115, se refiere al "estado de vaguedad y de generalidad, necesitado de precisión circunstancial", en que queda la fórmula relativa a las atribuciones que "viene ejerciendo"; y añade que "en cada caso será necesario probar que tal atribución concreta y determinada se ha venido ejerciendo por las Diputaciones; y el juicio que formemos de las pruebas aportadas será más o menos benévol o favorable a las Diputaciones según la mayor o menor igualdad, parecido o analogía entre los actos que ahora se pretenden realizar y otros ejercidos antes, y según el mayor o menor afecto hacia el país vasco del que ha de emitir su juicio u opinión" (entendiéndolo así, difícilmente cabe mayor inseguridad). Santiago LARRAZÁBAL BASÁÑEZ, Contribución a la teoría de los Derechos Históricos Vascos, IVAP-HAEE, Bilbao, 1997, p. 153, señala que "no es fácil responder a la pregunta de en qué consisten esas competencias que, al amparo del sistema de Conciertos Económicos, fueron asumiendo las Diputaciones vascas hasta constituir un

contenida en el número 1 de la disposición adicional segunda de la LTH, que atribuye a las diputaciones forales la distribución de la participación municipal en la recaudación por tributos concertados. Históricamente, desde que existe este recurso de los municipios, la distribución de la participación de éstos en los tributos concertados la han venido realizando las diputaciones vascas concertadas. Pero no hay una disposición legal de fuente estatal que impida, al legislador autonómico, alterar la titularidad de esta competencia ejecutiva de distribución. Ahora bien, el ejercicio histórico incide en la imagen de las instituciones forales protegida por la garantía institucional. En principio, la fidelidad a la práctica histórica de atribuir a las diputaciones vascas las facultades de tutela financiera (incluida la distribución de los recursos a los que nos referimos) parece exigir la atribución, de las que son compatibles con la Constitución, a los territorios históricos. No obstante, esta primera apreciación debe ponderarse debidamente con el hecho de que la razón que justificó la atribución histórica de tales facultades a las diputaciones vascas no rige actualmente en los mismos términos. Las actuales diputaciones forales ya no necesitan de facultades de tutela financiera para obtener unos ingresos, procedentes de los municipios, y asegurarse los medios necesarios para hacer frente al pago del cupo (además, esta obligación, en el Concierto Económico actual, es de la Comunidad Autónoma –no de cada uno de los territorios históricos, por separado– frente al Estado, por lo que el fundamento teleológico a quien daría entrada en la escena jurí-

---

*peculiar régimen económico-administrativo, porque siempre se mantenían en una especie de nebulosa que impedía su concreción”; lo que sí afirma es que el sistema “les permitiría ir ejerciendo competencias de carácter económico y administrativo que se irían ampliando sucesivamente en los distintos Conciertos Económicos” Vid. también FERNANDEZ, Los derechos..., cit., p. 155; y Eduardo J. ALONSO OLEA, El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico, HAAE/IVAP, Oñate, 1995, p. 18. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sala de lo Contencioso-Administrativo), que, en su sentencia 528/1994, de 15 de julio, se refiere a “un ejercicio de atribuciones realizado de forma genérica por medio de un encadenamiento de preceptos que se reclaman recíprocamente pero sin que se desvele el contenido concreto de su enunciado”.*

dica es a aquélla). No es fácil delimitar los contornos de la imagen reconocible de la foralidad. Es evidente que esta protección institucional proscribe el vaciamiento competencial de las instituciones forales<sup>60</sup>, pero también parece claro que no puede impedir al legislador autonómico entrar a regular aquellos aspectos del “régimen local” –título competencial habilitante, protegido, asimismo, por el bloque de la constitucionalidad– en los que se aprecie un interés suprateritorial digno de protección.

La facultad de tutela financiera consistente en la ejecución de la distribución, entre las entidades locales de su respectivo territorio histórico, de las participaciones de éstas en la recaudación por tributos no concertados, es una competencia atribuida a las diputaciones forales en virtud del artículo 51 del Concierto Económico actualmente vigente, por lo que no es disponible para el legislador autonómico. Se trata también de una competencia de ejecución, cuyo contenido se limita a la práctica de la distribución de la participación municipal en la recaudación por tributos no concertados, siguiendo las normas de reparto de carácter general<sup>61</sup>, ya que se refiere a la participación en ingresos del Estado (tributos no concertados, no vinculados, por tanto, a la gestión recaudatoria foral) y el establecimiento de los criterios de distribución de éstos corresponde al Estado<sup>62</sup>.

Las entidades locales necesitan de autorización para la enajenación y gravamen de bienes inmuebles cuyo valor exceda del 25% de los recursos ordinarios de la entidad<sup>63</sup>. Teniendo en cuenta que de la enajenación se obtienen recursos para las haciendas locales, la autorización re-

<sup>60</sup> Protección, por otra parte, incorporada al derecho positivo en el mismo bloque de la constitucionalidad, vid. arts. 41.2 y 37.3 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

<sup>61</sup> Arts. 118 y ss. del TRLHL, aplicados de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado del correspondiente ejercicio.

<sup>62</sup> Vid. SS.TC 96/1990, 331/1993 y 233/1999.

<sup>63</sup> Vid. art. 79 del TRRL y art. 109 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, aprobado por RD. 1372/1986, de 13 de junio (BOE 17 de julio de 1986).

ferida puede considerarse también como un supuesto de tutela financiera. La competencia para su concesión corresponde, por prescripción estatutaria<sup>64</sup>, a los órganos forales de los territorios históricos<sup>65</sup>, por lo que forma parte del núcleo intangible de la foralidad, no modificable por el legislador autonómico.

En materia de acceso al crédito, el artículo 53 del TRLHL somete a autorización las siguientes actuaciones de las entidades locales:

- a) La concertación de nuevas operaciones de crédito a largo plazo<sup>66</sup> y concesión de avales, cuando de los estados financieros que reflejen la liquidación de los presupuestos, los resultados corrientes y los resultados de la actividad ordinaria del último ejercicio, se deduzca un ahorro negativo; o cuando el capital vivo de las operaciones de crédito vigentes a corto y largo plazo, incluyendo el importe de la operación proyectada, exceda del 110% de los ingresos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio inmediatamente anterior. Las entidades locales de más de 200.000 habitantes podrán sustituir estas autorizaciones por la presentación de un escenario de consolidación presupuestaria<sup>67</sup>.

<sup>64</sup> El art. 37.3.d) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco atribuye a los órganos forales de los territorios históricos competencia exclusiva, dentro de sus respectivos territorios, en materia de régimen de bienes provinciales y municipales, tanto de dominio público como patrimoniales o de propios y comunales.

<sup>65</sup> Aunque los preceptos de la legislación estatal antes citados se la atribuyen, con carácter general, a las Comunidades Autónomas.

<sup>66</sup> La exigencia de autorización se extiende a las operaciones que modifiquen las condiciones contractuales o añadan garantías adicionales, así como a la sustitución de las operaciones de crédito concertadas con anterioridad por parte de las entidades locales, sus organismos autónomos y los entes y sociedades mercantiles dependientes, que presten servicios o produzcan bienes que no se financian mayoritariamente con ingresos de mercado. Se trata de detalles –al igual que las modificaciones puntuales del régimen de acceso al crédito, de carácter temporal, que se introducen en las leyes de presupuestos anuales– en los que no nos extendemos, ya que no afectan al hilo argumental de este trabajo; en lo sucesivo los omitiremos, siempre que no tengan una relevancia significativa.

ria<sup>67</sup>, para su aprobación por el órgano competente (el mismo que para autorizar las operaciones de endeudamiento)<sup>68</sup>.

- b) Las operaciones de crédito a corto y largo plazo, la concesión de avales y las demás operaciones que modifiquen las condiciones contractuales o añadan garantías adicionales, siempre que se formalicen en el exterior o con entidades financieras no residentes en España<sup>69</sup>; o se instrumenten mediante emisiones de deuda o cualquier otra forma de apelación al crédito público<sup>70</sup>.

De acuerdo con el artículo 53.7 del TRLHL, para el otorgamiento de las autorizaciones a que se refiere el párrafo anterior, el órgano autorizante tendrá en cuenta, con carácter preferente, el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, la situación económica de la entidad peticionaria, plazo de amortización de la operación, la futura rentabilidad económica de la in-

---

<sup>67</sup> Este escenario de consolidación presupuestaria contendrá el compromiso, de la entidad local, del límite máximo del déficit no financiero e importe máximo del endeudamiento para cada uno de los tres ejercicios siguientes.

<sup>68</sup> Con carácter general, el Ministerio de Economía y Hacienda (o el que, de acuerdo con la distribución de competencias entre las distintas áreas del Gobierno, tenga atribuida ésta), salvo que la Comunidad Autónoma a la que pertenezca la entidad local tenga atribuida, en su Estatuto de Autonomía, la tutela financiera sobre las entidades locales. En nuestro caso, es el ordinal quinto del art. 48 del Concierto Económico el que atribuye dicha tutela financiera, como sabemos, a las “instituciones competentes del País Vasco”. El art. 55 de la Norma Foral vizcaína 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales (BOB 31 diciembre 2005), somete estas operaciones a la autorización de la Diputación Foral de Bizkaia, con la particularidad de que permite presentar el escenario de consolidación presupuestaria sustitutivo de las autorizaciones individuales a entidades locales de más de 75.000 habitantes.

<sup>69</sup> No se consideran financiación exterior las operaciones denominadas en euros que se realicen dentro del espacio territorial de los países pertenecientes a la Unión Europea y con entidades financieras residentes en alguno de dichos países.

<sup>70</sup> El art. 53.5 del TRLHL somete, en todo caso, a la autorización de la Administración del Estado las operaciones a que se refiere esta letra. El art. 55.6 de la Norma Foral vizcaína 9/2005 las somete a la autorización de la Diputación Foral de Bizkaia.

versión a realizar y demás condiciones que conlleve el crédito a concertar o a modificar<sup>71</sup>.

Finalmente, el último apartado del artículo 53 del TRLHL establece que las leyes de presupuestos generales del Estado podrán, anualmente, fijar límites de acceso al crédito de las entidades locales cuando se den circunstancias que coyunturalmente puedan aconsejar tal medida por razones de política económica general<sup>72</sup>.

La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, somete también a autorización los planes económico-financieros elaborados por corporaciones locales en caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto<sup>73</sup>.

<sup>71</sup> De acuerdo con el art. 13.5 de la reciente Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE 30 de abril de 2012), la autorización que concede el Estado o la Comunidad Autónoma "tendrá en cuenta el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública, así como el cumplimiento de los principios y las obligaciones que se derivan de la aplicación de esta Ley". El art. 20.2 de la misma Ley Orgánica añade que en los supuestos de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria o de deuda pública de las corporaciones locales incluidas en el ámbito subjetivo definido en los arts. 111 y 135 del TRLHL (municipios que sean capital de provincia o de Comunidad Autónoma o que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes y provincias), todas las operaciones de endeudamiento a largo plazo de la corporación local incumplidora precisarán autorización del Estado o, en su caso, de la Comunidad Autónoma que tenga atribuida la tutela financiera.

<sup>72</sup> La Norma Foral vizcaína 9/2005 reproduce este párrafo sustituyendo la mención a las leyes de presupuestos generales del Estado por la remisión a las normas forales de presupuestos de la Diputación Foral de Bizkaia. Sin embargo, ni el precepto citado del TRLHL ha sido cuestionado, ni la STC 57/1983 cuestiona la competencia estatal para establecer, por medio de disposiciones legales o reglamentarias, límites al endeudamiento de las entidades locales; facultad que excede la de tutela financiera. Tampoco tenemos noticia de que la Norma Foral referida haya sido impugnada.

<sup>73</sup> Vid. art. 23.4 de la citada Ley Orgánica. Los planes los aprueba en pleno de la corporación; pero las correspondientes a las entidades incluidas en el ámbito subjetivo definido en los arts. 111 y 135 del TRLHL están sujetas a la aprobación definitiva de la Administración estatal o autonómica que tenga atribuida la tutela financiera sobre las mismas. El art. 19 del anterior Texto

En unos supuestos<sup>74</sup> la competencia para autorizar se otorga al titular de la tutela (órgano estatal o autonómico competente), mientras que en otros se atribuye, en todo caso, al Estado (operaciones de financiación exterior y emisiones de deuda pública). Esta atribución competencial al Estado supone la ubicación del acto autorizativo fuera del título competencial "tutela financiera". El acto, en sí, tiene carácter tutelar, pero tiene también un alcance añadido que incide en principios o valores constitucionales cuya protección se atribuye al Estado en la Carta Magna. La STC 57/1983 ya advierte que el recurso de las entidades locales al endeudamiento presenta, en algunos casos, "unas implicaciones competenciales que van más allá del limitado aspecto de la tutela financiera sobre los entes locales, para incidir en el área de la política crediticia y el del equilibrio económico"; y considera la posibilidad de que, por la concurrencia y prevalencia de otros títulos competenciales, la apelación al crédito, por parte de la entidad local, haya de quedar sujeta al control estatal<sup>75</sup>. Las SS.TC 56 y 57/1983 otorgan, en estos casos, carácter prevalente al título competencial del Estado y atribuyen a éste la competencia para el acto autorizativo<sup>76</sup>. El tí-

Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, aprobado por RDLegislativo 2/2007, de 28 de diciembre (BOE 31 de diciembre de 2007, derogado por la Ley Orgánica 2/2012), sometía también a autorización los programas de inversiones, destinados a atender actuaciones productivas, cuya financiación diera lugar a una situación excepcional de déficit presupuestario de la entidad local (vid. también art. 14 del Reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, para su aplicación a las Entidades Locales, aprobado por RD. 1463/2007, de 2 de noviembre -BOE 3 de noviembre de 2007-); esta autorización se atribuía siempre a la Administración del Estado, que posteriormente debía comunicar, en su caso, al órgano autonómico que ejercía la tutela financiera.

<sup>74</sup> Arts. 53.1 y 2 del TRLHL y 23.4 Ley Orgánica 2/2012.

<sup>75</sup> Señala que las mismas Comunidades Autónomas están sujetas a la autorización del Estado para concertar las operaciones de crédito que refiere el art. 14.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980). Entre los títulos estatales prevalentes cita expresamente las materias crédito y actividad económica.

<sup>76</sup> La primera de ellas resuelve un conflicto entre el Estado y la Generalidad de Cataluña y señala que "la intervención en el crédito local (se refiere al acto autorizativo) podrá tener su justificación y finalidad en

tulo autonómico "tutela financiera" será el habilitante del acto autorizativo si no están implicados los objetivos a que responde la competencia que está reservada al Estado<sup>77</sup>; es decir, cuando el objeto de la autorización no trasciende el interés local<sup>78</sup>. Las SS.TC 56 y 57/1983 sitúan aquél título competencial autonómico "dentro del marco establecido por el artículo 149.1.18<sup>a</sup> (de la Constitución), que comprende las bases del régimen local" (así pues, la tutela financiera de las entidades locales se inserta dentro del título competencial más amplio "régimen local"). Si la preservación de lo básico (sea en materia de ordenación del crédito, equilibrio económico u otra) precisa del complemento del acto autorizativo, éste es de la competencia del Estado<sup>79</sup>, siguiendo el mismo criterio de distribución que rige en las materias en las que las bases están atribuidas al Estado, y el desarrollo de éstas y los actos de ejecución a la Comunidad Autónoma. Como la tutela financiera se constriñe a actos de ejecución<sup>80</sup> será menos probable la necesidad de su complemento, para preservar lo básico, que el recurso al complemento reglamentario. Ahora bien, como dice la STC 57/1983, hay casos en los que el legislador no somete el control del recurso

---

*una acción de conjunto en la apelación al crédito y en la evitación de alteraciones en el equilibrio económico –caso en que es obligada una competencia estatal... o limitarse sin incidencia notable en estas áreas a la tutela de otros intereses –caso en que prevalecerá el título competencial de la tutela financiera–“ (este último es el que se da en el supuesto que resuelve).*

<sup>77</sup> La STC 56/1983 se refiere a las competencias estatales contenidas en las reglas 11<sup>a</sup> ("sistema monetario: divisas, cambio y convertibilidad; bases de la ordenación del crédito, banca y seguros") y 13<sup>a</sup> ("bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica") del art. 149.1 de la Constitución.

<sup>78</sup> Vid. STC 134/2011.

<sup>79</sup> La STC 57/1983 señala que "cuando la Constitución utiliza el término bases (así en el artículo 149.1.11<sup>a</sup>, 13<sup>a</sup> y 18<sup>a</sup>) está comprendiendo funciones normativas que aseguren, en lo que es menester, un común uniforme, unas reglas a partir de las cuales las Comunidades Autónomas que tengan asumidas competencias en la materia puedan ejercerlas; pero estas competencias no se agotan con las propias legislativas, pues cuando la preservación de un tratamiento uniforme reclame el complemento reglamentario, y aun el ejecutivo, se justifica la reserva de estas competencias en la medida indispensable".

<sup>80</sup> Expresamente la STC 56/1983.

al crédito, por parte de las entidades locales, a unas reglas definidas de las que la autorización sea un acto de mera constatación reglada; es decir, la autorización comprende tanto el control del endeudamiento como el de la oportunidad de la operación de crédito. Según el TC, en estos casos, ha de atribuirse a la autoridad que tiene la responsabilidad del equilibrio económico, la competencia del acto autorizativo (da prevalencia a aspectos que afectan al conjunto de la economía)<sup>81</sup>. La competencia estatal para autorizar las operaciones de crédito de financiación exterior de las entidades locales y de las que éstas instrumenten mediante emisiones de deuda o de cualquier otra forma de apelación al crédito público, deriva del artículo 149.1.11<sup>a</sup> y 13<sup>a</sup> de la Constitución, al igual que la competencia para autorizar similares operaciones de las Comunidades Autónomas, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley Orgánica 8/1980<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> Esta doctrina justificaba, en la normativa anterior reguladora de la estabilidad presupuestaria, la atribución al Estado de la competencia para autorizar programas de inversiones destinados a atender actuaciones productivas cuya financiación diera lugar a una situación excepcional de déficit presupuestario de la entidad local (vid. arts. 10 a 14 del Reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, aprobado por RD. 1463/2007); situación no prevista en la Ley Orgánica 2/2012, actualmente vigente. Las SS.TC 134/2011 y 195 y 198/2011, de 13 de diciembre, apoyan la competencia estatal para dictar normas sobre estabilidad presupuestaria en las reglas 11<sup>a</sup>, 13<sup>a</sup>, 14<sup>a</sup> y 18<sup>a</sup> del art. 149.1 de la Constitución. Sin embargo, la citada Ley Orgánica 2/2012 se dicta en desarrollo del art. 135 de la Constitución (vid. Reforma de 27 de septiembre de 2011, en el BOE de la misma fecha), que establece el mandato de desarrollar su contenido por ley orgánica (no abundamos más en el tema, ya que, aun siendo jurídicamente muy interesante, se aleja del objeto de este trabajo).

<sup>82</sup> En este sentido la STC 11/1984, de 2 de febrero. Más recientemente, diversas sentencias (vid. SS.TC 189/2011, de 23 de noviembre, y 198/2011) apoyan la competencia estatal para autorizar operaciones de crédito a las entidades que no cumplan el objetivo de estabilidad presupuestaria en el art. 149.1.11<sup>a</sup> y 13<sup>a</sup> de la Constitución. La STC 133/1997, de 16 de julio, califica las competencias estatales del art. 149.1.11<sup>a</sup> de la Constitución como "instrumentos al servicio de una política monetaria y crediticia única y, por tanto, de una política económica común. Esta política monetaria y crediticia general no es solamente susceptible de ser establecida por la vía normativa, sino que la consecución de intereses generales perseguidos por la ordenación estatal del crédito exigirá en ocasiones, atendiendo a circunstancias coyunturales y a objetivos de política monetaria y financiera, que el Gobierno de la Nación proceda a

De acuerdo con el artículo 48 del Concierto Económico, las facultades de tutela financiera que, en cada momento, desempeñe el Estado en materia de entidades locales, corresponden a las "instituciones competentes del País Vasco". Actualmente, no existe ninguna norma legal, de fuente estatal ni autonómica, que atribuya expresamente las citadas facultades a las instituciones comunes o a las forales, salvo que se consideren comprendidas entre "las facultades de tutela financiera, que legalmente les corresponden sobre sus municipios" a las diputaciones forales, de acuerdo con la disposición adicional segunda de la LTH. Pero parece dudoso que este precepto deba interpretarse, según su dicción literal, como atributiva de nuevas competencias de tutela financiera a los órganos forales, sino como una remisión a las que "legalmente les corresponden"; es decir, mediante una atribución legal previa. Por otra parte, la mención genérica a la "Comunidad Autónoma", en el artículo 23.4 de la Ley Orgánica 2/2012 no debe entenderse como atributiva de la competencia específica de tutela, para autorizar operaciones de crédito y planes económico-financieros municipales, a las instituciones comunes<sup>83</sup>. Si volvemos, de nuevo,

*la concreción e incluso a la cuantificación de medidas contenidas en la regulación básica del crédito, pues al Gobierno de la Nación corresponde la dirección de la política monetaria y financiera general, como parte de la política del Estado"; y reitera la doctrina de que las bases pueden comprender regulaciones detalladas de aspectos concretos de las materias y también la potestad de realizar actos de ejecución; potestades ejecutivas que se traducen en efectivas decisiones de política económica que trascienden del ámbito estricto de la ordenación del crédito, para incidir en el más amplio de la política monetaria y financiera. La STS de 24 de noviembre de 1999 (RJA 8808/1999) basa la competencia estatal para autorizar emisiones de deuda pública en las reglas 11º y 13º de la Constitución. Las emisiones de títulos de deuda incide en la política monetaria, que es competencia exclusiva del Estado (vid. STC 96/1984, de 16 de octubre). La STC 134/2011 apela también a las competencias estatales de las reglas 11º y 13º del art. 149.1 de la Constitución, en cuanto que tanto las operaciones de financiación exterior como las emisiones de deuda pueden incidir en la política crediticia y en el equilibrio económico.*

<sup>83</sup> La atribución de la competencia para aprobar los planes económico-financieros municipales a "la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre la Corporación Local (que) tenga atribuida en su Estatuto de Autonomía la competencia de tutela financiera sobre las entidades locales" (art. 23.4 Ley Orgánica 2/2012).

a la remisión contenida en la disposición adicional tercera del Concierto Económico, vemos que la competencia controvertida puede considerarse incluida en "los acuerdos de la Diputación Provincial... relativos á los medios... de cubrir los Ayuntamientos sus atenciones"<sup>84</sup> u otras facultades tutelares, con proyección en el presupuesto municipal, que la Real Orden de 8 de junio de 1878 atribuía a las diputaciones<sup>85</sup>. Pero, como hemos señalado anteriormente, la Real Orden de 8 de agosto de 1891 excluía de la competencia de las diputaciones vascas la autorización, a las entidades locales, para la contratación de empréstitos, aunque se produjeron resoluciones contradictorias que reflejaban las dudas sobre la titularidad de la competencia. En el derecho positivo posterior, hasta la actual etapa constitucional, la competencia para autorizar a las entidades locales, el acceso al crédito, ha estado atribuida a la Administración del Estado. Teniendo en cuenta este elemento histórico y la escasa certeza de las disposiciones a las que remite la adicional tercera del Concierto Económico, en cuanto a la identificación y actualización de los derechos históricos a que se refiere, debemos llegar a la conclusión de que no ubica la tutela financiera, en materia de acceso al crédito de las entidades locales, en el ámbito competencial de las diputaciones forales. De acuerdo con lo expuesto, las facultades de tutela financiera sobre las entidades locales, a las que nos hemos referido, son de la competencia de las instituciones del País Vasco porque así lo establece el artículo 48 del Concierto Económico. Corresponde al Parlamento Vasco determinar su atribución a las instituciones forales o a las comunes, como en su día lo hizo en virtud de la dispo-

*debe entenderse referida al titular de las facultades de la tutela financiera sobre las entidades locales, en el ámbito interno de la Comunidad Autónoma; que es precisamente la titularidad que se discute.*

<sup>84</sup> El recurso al crédito puede considerarse como un medio que tiene el Ayuntamiento para cubrir sus atenciones.

<sup>85</sup> La aprobación definitiva y el seguimiento del plan económico-financiero está ordenada a controlar la política presupuestaria del ayuntamiento, para que cumpla sus objetivos de estabilidad presupuestaria, de deuda pública y de la regla de gasto (arts. 21 y 23 y ss. de la Ley Orgánica 2/2012).

sición adicional segunda de la LTH. Convendría que el legislador autonómico procediera a precisar la titularidad de las potestades de tutela que refiere el artículo 48 del Concierto Económico, para, de este modo, facilitar la labor hermenéutica y evitar incómodos conflictos competenciales<sup>86</sup>.

La atribución al Estado –en todo caso-, de la competencia para otorgar el acto autoritativo, ha de apoyarse en un título que trascienda el de “tutela financiera”<sup>87</sup>. Su fundamento debe hallarse en competencias exclusivas atribuidas al Estado en virtud del artículo 149.1 de la Constitución, especialmente en sus reglas 11<sup>a</sup> (política monetaria en general, incluidas las divisas y las bases de ordenación del crédito) y 13<sup>a</sup> (bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, que el TC denomina también equilibrio económico). Mediante dichas autorizaciones, el Estado no actúa el título competencial “tutela financiera” de las entidades locales (no la podría actuar en relación con las ubicadas en las Comunidades Autónomas que tienen atribuida esta competencia), por lo que aquellos actos ejecutivos no pueden considerarse incluidos entre las facultades de tutela financiera a que se refiere el artículo 48 del Concierto Económico<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> Tradicionalmente se ha venido entendiendo que las facultades de tutela financiera a las que nos referimos corresponden a los territorios históricos; así, el Acuerdo de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de 7 de febrero de 1984, sobre asunción y regulación de la tutela financiera sobre las operaciones de crédito que pretendan concertar las corporaciones locales de Gipuzkoa (BOG 17 febrero 1984), deduce de la disposición adicional tercera del Concierto Económico de 1981 (la misma que la actual) y del art. 15 del RD. de 13 de diciembre de 1906, la competencia foral para la autorización de las operaciones de crédito de las entidades locales (y sin apelar a otro título, el Acuerdo excede de las facultades de tutela financiera, para entrar a regular el régimen de autorización de las operaciones de crédito; lo mismo hacen las normas forales reguladoras de las haciendas locales actualmente vigentes en los tres territorios históricos).

<sup>87</sup> Es la única razón que permite excluir, la facultad de otorgar estas autorizaciones, de la competencia de las Comunidades Autónomas que tienen atribuida la tutela financiera de las entidades locales.

<sup>88</sup> Con carácter general, no parece que se pueda atribuir un mayor alcance o contenido a las facultades de

---

tutela financiera que el art. 48 del Concierto Económico atribuye a las instituciones competentes del País Vasco, que a la competencia de tutela financiera estatutariamente atribuida a las Comunidades Autónomas que la tengan. En consecuencia, la autorización a que se refiere el art. 55.6 de la Norma Foral vizcaína 9/2005 no puede excluir o sustituir a la autorización estatal del art. 55.3 del TRLHL.



# R eferencias



## DOCUMENTOS DE INTERÉS

### **ACUERDOS DEL PLENO DEL PARLAMENTO VASCO CELEBRADO EL 26 DE SEPTIEMBRE DE 2013. Debate monográfico sobre fiscalidad.**

Se aprueban las propuestas de resolución siguientes:

**1.** El Parlamento Vasco considera que la fiscalidad es una de las herramientas más importantes para lograr mayor igualdad, solidaridad y justicia social, y construir una sociedad más justa en la que ningún ciudadano o ciudadana quede abandonado a su suerte, dado que sirve para dotar de recursos suficientes que sustenten el mantenimiento de los servicios y prestaciones públicas, para redistribuir eficazmente la riqueza entre la población y para impulsar el crecimiento económico y la creación de empleo.

**2.** El Parlamento Vasco ha constatado que la actual situación de crisis económica y financiera afecta negativamente a los ingresos fiscales con la consiguiente menor disponibilidad de recursos debido, fundamentalmente, a la caída de la actividad económica. Este hecho, unido a la persistencia de bolsas de fraude que son la mayor quiebra de justicia e igualdad ante la ley, a prácticas de elusión fiscal que drenan la disponibilidad de recursos públicos, así como a la evolución de los sistemas tributarios circundantes, hace que, sin perjuicio de mejorar la eficacia y eficiencia del gasto público, el Parlamento Vasco considere imprescindible abordar, de forma compartida, una nueva orientación de la política fiscal de la Comunidad Autónoma de Euskadi que, desde el respeto a los

ámbitos institucionales competentes, garantice un óptimo equilibrio entre los ingresos y gastos públicos, establezca medidas más eficaces de lucha contra el fraude fiscal y, además, impulse la actividad económica generadora de empleo, apoye la recuperación de nuestra economía y proporcione la suficiencia recaudatoria y financiera necesaria para garantizar la sostenibilidad de las políticas públicas y del sistema vasco de bienestar.

**3.** El Parlamento Vasco propone que Gobierno Vasco y Diputaciones Forales trabajen conjuntamente en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi para que las Juntas Generales de los Territorios Históricos, en el ejercicio de sus competencias, aborden una reforma tributaria basada en las siguientes líneas de actuación:

1. Alcanzar un compromiso colectivo para hacer frente a las necesidades de sostenimiento y garantía de los servicios públicos, con el fin de proporcionar igualdad de oportunidades a toda la ciudadanía.
2. Fomentar la corresponsabilidad fiscal de la ciudadanía para luchar contra el fraude.
3. Defender un reparto justo de la carga tributaria entre los contribuyentes, de forma que la aportación de cada ciudadano se realice según su nivel de renta y capacidad de pago.
4. Realizar modificaciones normativas para que el sistema tributario actual evite la elu-

sión fiscal y fomente la mayor aportación de las rentas más altas, independiente-mente del origen de las mismas.

**4.** El Parlamento Vasco considera que la política fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi debe atender a las siguientes líneas generales:

1. La configuración de un sistema tributario que avance en la consecución de los ob-jetivos de equidad, progresividad, solidaridad, suficiencia y eficiencia, de manera que permita una mayor y mejor redistribu-ción de las cargas y de los recursos fiscales entre los contribuyentes, así como la ob-tención de los recursos suficientes para el mantenimiento de las políticas públicas y del sistema vasco de bienestar.
2. El fortalecimiento de la competitividad de nuestro tejido productivo, compuesto es-pcialmente por PYMES, así como la gene-ración de riqueza y la creación de empleo, atendiendo a la necesidad de su-perar los efectos indeseables de la actual crisis económica.
3. La reducción y eliminación del fraude fis-cal, auténtica quiebra de la solidaridad ciudadana, involucrando a todo el ámbito institucional de la Comunidad Autónoma de Euskadi.
4. La colaboración con la Administración de Jus-ticia en la persecución de los delitos fiscales.
5. Con carácter general, la incorporación a las diferentes figuras de nuestro ordena-miento tributario de medidas dirigidas a:
  - a) minimizar las posibilidades de elusión fis-cal en aquellas actividades que se identifiquen con mayores posibilidades de riesgo, asegurando la tributación de los distintos contribuyentes conforme a su verdadera capacidad económica.
  - b) incentivar la sostenibilidad y el mante-nimiento del medio ambiente.

6. El compromiso interinstitucional de conser-suar en el Órgano de Coordinación Tribu-taria las eventuales reformas del resto de las figuras tributarias de nuestro ordena-miento, atendiendo a las premisas básicas de coordinación, armonización fiscal y co-laboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos.

**5.** El Parlamento Vasco insta al Gobierno Vasco y Diputaciones Forales, a que en el seno del Ór-gano de Coordinación Tributaria de Euskadi, lle-ven a efecto los trabajos técnicos precisos para proceder al desarrollo de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Colaboración y Coordi-nación Fiscal, de forma que puedan elaborarse las disposiciones normativas correspondientes en base a los siguientes principios generales:

1. La competencia para mantener, estable-cer y regular el régimen tributario de cada uno de los Territorios Históricos corresponde a sus Juntas Generales y Diputaciones Fo-reales, de conformidad con lo previsto en la disposición adicional primera de la Constitu-ción, el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Con-cierto Económico con la Comunidad Au-tónoma del País Vasco, elemento esencial del núcleo intangible de la foralidad. Sin perjuicio de las competencias del Go-bierno Vasco recogidas en la Ley 3/1989 de 30 de mayo de armonización, colabo-ración y coordinación fiscal.
2. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi debe elaborar un informe en rela-ción con cada una de las figuras tributarias a que se refiere la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Colaboración y Coordinación Fiscal, en el que se analice el grado de armonización existente entre la regulación de cada uno de los Territorios Históricos y se pongan de manifiesto los elementos sustanciales en los que se haya observado una desarmonización, así como sobre aquellos aspectos de coordi-nación y colaboración fiscal que estime oportunos.

3. El Gobierno Vasco elaborará en el plazo de cuatro meses las propuestas normativas que sean precisas para desarrollar la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Colaboración y Coordinación Fiscal, en relación con aquellos elementos sustanciales que se hayan identificado como no armonizados por parte del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, trasladándolas al Parlamento Vasco a los efectos oportunos.

**6.** El Parlamento Vasco considera necesario fortalecer la colaboración interinstitucional en la lucha contra el fraude, mediante un programa de acciones conjuntas que permita presentar y evaluar periódicamente los medios y las medidas puestas en marcha y su eficacia.

En este sentido, el Parlamento Vasco considera necesaria la Creación de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal, encargada de elaborar el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude, con la participación de los tres Territorios Históricos y el Gobierno Vasco, en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria (OCT). Dicho Plan, de carácter anual, al que se añadirán en su caso Planes específicos y complementarios de Inspección de las Haciendas Forales, establecerá unos objetivos evaluables en actuaciones y resultados, de los que se informará en cada una de las Juntas Generales y en el Parlamento.

Así mismo, La Comisión de Lucha contra el Fraude tendrá carácter técnico y estará formada por 4 miembros: 1 del Gobierno Vasco designado por el titular del Departamento competente en materia de Hacienda y 1 por cada Diputación Foral designados por el respectivo Diputado Foral de Hacienda de entre los inspectores de finanzas destinados en los respectivos servicios de inspección. Las decisiones de esta Comisión se adoptarán por mayoría.

Las funciones de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal serán las siguientes:

1. Elaborar el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal determinando sus criterios generales, así como las actuaciones coor-

dinadas a realizar por las Diputaciones Forales.

2. Determinar las actuaciones básicas del Plan Conjunto que en todo caso contendrán acciones de obtención de información, acciones preventivas y acciones de regularización y cobro.
3. Realizar propuestas de mejora de los Planes anuales de inspección, así como de los sistemas de obtención de información tributaria.
4. Emitir un Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi, evaluando el resultado y la eficacia de las actuaciones del Plan Conjunto, así como el grado de su realización. En dicho informe se incluirán una evaluación sobre los mecanismos de intercambio de información entre las Haciendas Forales y propuestas de mejora y avance en la interconexión informática. El referido informe será objeto de publicación.

La Comisión celebrará como mínimo dos sesiones ordinarias al año, levantando un acta de cada una de ellas, y sus decisiones se adoptarán por mayoría.

1. Se celebrará una reunión, en principio, en el mes de noviembre y en ella se fijarán los criterios y actuaciones coordinadas a realizar por las tres Diputaciones Forales en relación con operaciones o sectores de actividad concretos durante el año siguiente.
2. Se celebrará otra reunión, en principio, en el mes de mayo y en ella se realizará una evaluación de los resultados del año anterior y un seguimiento de los resultados del Plan del propio año, a efectos de la adopción de las medidas correctoras que, en su caso, se consideren oportunas.
3. El Parlamento Vasco y las Juntas Generales recibirán cumplida información de los cri-

terios que informan el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal, así como de la evolución de sus resultados.

El Parlamento Vasco insta a que en el marco de colaboración mutua que debe presidir las relaciones entre las Diputaciones Forales se acordará entre ellas, a través de los correspondientes Convenios de Colaboración la formalización de un sistema estable y recíproco de intercambio de información, en el ejercicio de sus respectivas competencias.

En los citados Convenios de Colaboración se recogerán los términos en los que se deberá realizar el intercambio, incluyendo la interconexión de las bases de datos tributarias, el procedimiento establecido en los acuerdos de 18 de mayo de 2006 ya incluidos en el acuerdo decimoctavo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de fecha 20 de julio de 2007, así como todas aquellas acciones que sirvan para mejorar y completar el intercambio de información actualmente existente.

Asimismo, se adoptarán las acciones oportunas para mejorar y completar el intercambio de información con trascendencia tributaria entre todas las instituciones competentes en la materia con el fin de implementar la comunicación e interconexión informática en tiempo real de las bases de datos tributarias, estableciendo sistemas estables y recíprocos de intercambio que permitan estandarizar e interconectar los actuales, sin perjuicio de que en función de los avances realizados pueda considerarse en un futuro el establecimiento de intercambios de información adicionales, siempre con las debidas garantías legales.

A estos efectos, la interconexión de las bases de datos tributarias que se establezca entre las tres Haciendas Forales para permitir el acceso recíproco en tiempo real a la información que precisen en relación a actuaciones fiscales de su competencia, tendrá, al menos, la misma intensidad y contenidos que los que se recogen en el Convenio que firmaron el 11 de mayo de 2011, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Agencia Estatal

de Administración Tributaria, plasmado en la Orden Foral 481/2011.

**7. El Parlamento Vasco entiende que las Instituciones Vascas deben mantener, actualizar y profundizar la normativa tributaria para reducir las posibilidades de elusión fiscal en base a los siguientes principios generales:**

1. El sistema tributario tiene que evaluar permanentemente la eficacia de los instrumentos de que dispone al objeto de proponer medidas y desarrollar actuaciones que refuercen la disuasión y represión de prácticas fraudulentas que vulneran los principios más esenciales de la convivencia ciudadana.
2. Debe revisarse permanentemente la eficacia del régimen sancionador tributario en toda su extensión y, en particular, para las infracciones relativas a la falta de presentación de autoliquidaciones o declaraciones y a la resistencia, obstrucción o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.
3. Incrementar las garantías en el cobro de la deuda tributaria reforzando los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria como los relativos a retenciones por administradores y vinculados no ingresadas y deducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las cuotas repercutidas por Impuesto sobre el Valor Añadido no ingresadas entre contribuyentes vinculados y a los administradores concursales que paguen créditos no preferentes a los tributarios.
4. Ampliar las obligaciones de suministro de información, para determinados colectivos que hasta este momento están exonerados de ellas, como los relacionados con operaciones exentas, bienes y derechos situados en el extranjero y libro-registro de operaciones económicas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

dido, para disponer de mecanismos de control fiscal equiparables respecto a esos contribuyentes con los que se han establecido para los trabajadores por cuenta ajena.

**8.** El Parlamento Vasco considera necesario mejorar la progresividad en el IRPF. A tal efecto propone la incorporación a la tarifa general de nuevos tramos estableciéndose con este criterio una tarifa armonizada en dicho impuesto.

**9.** El Parlamento Vasco considera necesario impulsar la progresividad en la tributación de las rentas del capital, estableciendo tipos impositivos diferenciados en la tarifa del ahorro en función de los tramos de renta.

**10.** El Parlamento Vasco considera necesaria la reforma del tratamiento de las rentas irregulares, para conseguir una mayor equidad simplificando y estableciendo un límite para la integración reducida.

**11.** El Parlamento Vasco considera necesaria la revisión de la deducción del incentivo fiscal anual en el tratamiento de la vivienda habitual, estableciendo nuevos límites al importe máximo anual deducible.

**12.** El Parlamento Vasco considera necesario revisar el tratamiento de las deducciones por aportaciones a Planes de Previsión social complementarios, estableciendo entre otras medidas, nuevos límites en las aportaciones máximas deducibles, suprimiendo los incrementos para mayores de 52 años, y eliminando la deducibilidad de estas aportaciones una vez cumplida la edad de jubilación.

**13.** El Parlamento Vasco considera necesaria la eliminación de actividades en régimen de módulos de estimación de ingresos, estableciéndose un nuevo régimen de estimación directa simplificado para el conjunto del sector primario.

**14.** El Parlamento Vasco considera necesaria establecer la limitación de determinados gastos (vehículos, restauración, regalos, representación,

etc.) y la no compensación de rendimientos negativos con otros tipos de renta en la regulación de los Rendimientos de Actividades Económicas.

**15.** El Parlamento Vasco considera necesario revisar el tratamiento de la deducción por edad, eliminando esta deducción para rentas superiores a un determinado nivel de ingresos.

**16.** El Parlamento Vasco considera necesario revisar a la baja el tratamiento de la deducción por donativos, estableciendo un porcentaje máximo de deducción.

**17.** El Parlamento Vasco considera necesario incorporar el impuesto de sociedades el principio general de que, con la salvedad de las deducciones aplicables por gastos de I+D+I, las empresas que obtengan beneficios deben de soportar, como mínimo una tributación efectiva determinada, así mismo el Parlamento Vasco considera que las empresas que mantengan o incrementen su plantilla laboral fija, deben de tener un tratamiento diferenciado en cuanto a la determinación del mínimo de su tributación efectiva.

**18.** El Parlamento Vasco considera necesario tomar medidas para el fortalecimiento de la Capitalización de las empresas, vinculadas a mejorar el tratamiento de las estructuras basadas en un incremento de los fondos propios y una reducción de la necesidad de acudir al endeudamiento, fomentando que se opte por reinvertir las ganancias de las empresas en la actividad sin repartir dividendos, la participación en el desarrollo de nuevos proyectos empresariales, incluyendo el apoyo al emprendimiento, y el fomento de la dotación de reservas para la nivelación de beneficios, para dotarse de una estructura financiera más resistente a los cambios de ciclo económico.

**19.** El Parlamento Vasco considera necesaria la atención a las Microempresas para facilitar la implantación y el desarrollo de proyectos empresariales, reduciendo sus costes fiscales directos e indirectos, fomentando la reinversión de sus beneficios para el aumento de su capacidad de dimensión y simplificando su tributación.

**20.** El Parlamento Vasco considera necesaria la revisión del tratamiento tributario de la explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de Investigación y Desarrollo, incentivando el esfuerzo interno investigador.

**21.** El Parlamento Vasco considera necesaria la limitación de la deducibilidad de ciertos gastos, cuya consideración como necesaria para el desarrollo de la actividad económica resulta altamente cuestionable, se concreta en las siguientes:

- Gastos de representación o relaciones públicas (restauración, hostelería, viajes y desplazamientos).
- Gastos relacionados con los vehículos automóviles turismo, ciclomotores y motocicletas.
- No deducibilidad de los gastos privados incorporados a sociedades.
- No deducibilidad de gastos cuyo pago se realice incumpliendo la normativa sobre pagos en efectivo superiores a 2.500€

**22.** El Parlamento Vasco considera necesario se acuerde la limitación de los regímenes especiales, procediendo cuando sea necesaria, a la incorporación del régimen general, con las debidas adaptaciones, de los siguientes regímenes:

- Sociedad de Promoción de Empresas
- Sociedad de Desarrollo Industrial.
- Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMIs).

**23.** El Parlamento Vasco considera necesaria la reformulación de regímenes especiales. Deben revisarse las condiciones de aplicación de los siguientes:

- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

- Sociedades patrimoniales. Hay que tener en cuenta la nueva tarifa de la Base de Ahorro acordada en el IRPF.

- Agrupaciones de Interés Económico.

- Entidades de tenencia de valores extranjeros.

**24.** El Parlamento Vasco considera necesario el mantenimiento de determinadas deducciones por su gran eficacia incentivadora, su importancia para el mantenimiento del tejido productivo y su contribución a los objetivos de reactivación de la actividad económica y generación de empleo:

- Inversión en activos no corrientes nuevos.
- Conservación y mejora del medio ambiente.
- I+D+I.
- Creación de empleo.

**25.** El Parlamento Vasco considera necesaria la eliminación de determinadas deducciones dada su limitada eficacia incentivadora:

- Reserva para inversiones productivas.
- Protección del patrimonio cultural.

**26.** El Parlamento Vasco considera necesaria la limitación de los beneficios fiscales en los siguientes supuestos:

- Fondo de Comercio.
- Compensación de bases negativas, créditos fiscales, períodos transitorios etc.

**27.** El Parlamento Vasco considera necesario gravar fiscalmente las sucesiones entre familiares en línea recta, estableciendo un mínimo exento individual.

**28.** El Parlamento Vasco considera necesario el mantenimiento del régimen actual de las dona-

ciones entre cónyuges, descendientes o ascendientes en línea recta.

**29.** El Parlamento Vasco considera necesario elevar el tipo general impositivo para las Transmisiones Patrimoniales manteniéndose las especificidades vigentes en la actualidad.

**30.** El Parlamento Vasco considera necesario proceder en el plazo más breve posible a la concertación de las nuevas figuras tributarias:

1. Los nuevos impuestos en el sector de la energía, creados a partir del 1 de enero de 2013 por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética:

- Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica,
- Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica,
- Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

2. El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito creado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

3. El pago a cuenta del Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, creado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

4. El Impuesto sobre el Juego de ámbito estatal, regulado en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

5. La concertación del nuevo Impuesto Especial de Hidrocarburos.

6. Nuevo impuesto sobre Gases fluorados, en la actualidad en tramitación en el Congreso de los Diputados.

**31.** El Parlamento Vasco insta al Gobierno Vasco a analizar la conveniencia y oportunidad de regular y aplicar algunas tasas que ya han sido experimentadas e implantadas en otras Comunidades Autónomas.

**32.** El Parlamento Vasco acuerda trasladar los criterios acordados a las Juntas Generales.



**CONSULTA 2013.3.11.1 – IVA – Aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido a las adquisiciones de materias primas oleaginosas para la fabricación de biodiesel en régimen de intermediación, careciendo de CAE (Código de Actividad y Establecimiento)**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante tiene por objeto la compra venta de materias primas oleaginosas (aceites usados de fritura y subproductos y residuos) para la fabricación de biodiesel en régimen de intermediación, careciendo de CAE.

Los proveedores a los que adquiere dichas materias primas son principalmente gestores de aceite usado, siendo enviados finalmente por parte de la consultante a fabricantes de biodiesel que tienen su CAE correspondiente.

En relación a la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de aceites vegetales a fabricantes de biodiesel, la Dirección General de Tributos, en respuesta a consulta con nº V1142-12 de fecha 25 de mayo de 2012 ha señalado que resultan exentas del Impuesto.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Si resulta de aplicación la exención del Impuesto para las adquisiciones que realiza la consultante.

#### CONTESTACIÓN

La consulta de la Dirección General de Tributos con nº V1142-12 de fecha 25 de mayo de 2012 señala lo siguiente:

“(…)

La doctrina de este Centro Directivo configurada a raíz de la introducción de un nuevo artículo 108 ter en el Reglamento de los Impuestos Especiales, conforme al Real Decreto 1921/2010, de 26 de fe-

brero, consideró, sobre la base de la Resolución 1/1994, de 10 de enero, que las entregas de aceite de origen vegetal (NC 1507 a 1518), previas a la vinculación de los aceites al régimen de depósito distinto del aduanero, no resultaban exentas del Impuesto.

El estudio detallado de la legislación vigente en la fecha en que se dictó la Resolución 1/1994, del apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992 y, de manera particularmente significativa, del artículo 24.Dos de la citada Ley - que en la redacción anterior a la modificación de la Ley 42/1994, que entró en vigor el 1 de enero de 1995, estipulaba que al régimen de depósito distinto del aduanero sólo podrían vincularse los bienes objeto de Impuestos Especiales (exigencia que no se contempla en la normativa actual) - ha determinado que este Centro Directivo se plantee un cambio en su doctrina a la vista de la ampliación normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen y de la posible inadecuación de la anterior doctrina a efectos de conseguir los objetivos perseguidos por los beneficios fiscales regulados en el artículo 24, antes citado.

Por todo ello, y conforme a lo dispuesto en el artículo 24.Uno.1º.d) y en el apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992, este Centro Directivo considera que la entrega de aceites vegetales (NC 1507 a 1518) a fábricas o depósitos fiscales de biodiesel y, consiguientemente, previa a la determinación de estos productos como bienes objeto de Impuestos Especiales, resultará exenta del Impuesto.”

Si bien dicha consulta alude en su conclusión al artículo 24.Uno.1º.d) de la Ley 37/1992, debemos entender que se refiere al 24.Uno.1º.e), siendo este último el único artículo que se transcribe en el cuerpo de la misma.

El artículo 24.Uno.1º e) del Decreto Foral Normativo 12/1993, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido para el Territorio Histórico

de Álava, concordante con el de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece lo siguiente:

*"Uno. Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:*

- 1.<sup>º</sup> - Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

(...)

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen."

Por su parte, el apartado quinto del Anexo de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

*"Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:*

Definición del régimen:

- a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

*Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.*

- b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o proce-

dencia con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero."

También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere esta letra b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

Por otra parte, el artículo 12.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, dispone que *"las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinan a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 24 de la Norma del Impuesto".*

Por último, hay que tener en cuenta que la normativa de los Impuestos Especiales (artículo 46 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero y artículo 108.ter del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales) en relación con los envíos de aceites vegetales (productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518 de la Nomenclatura Combinada) a las fábricas de biodiesel, determinan que estos productos no tienen la consideración de productos objeto de tales tributos hasta que tienen entrada en las mismas y su circulación hasta ese momento no se encuentra amparada por el régimen suspensivo de los Impuestos Especiales.

Teniendo en cuenta lo anterior y tomando como base la interpretación que realiza la Dirección General de Tributos, debemos considerar que la

misma es aplicable a las adquisiciones de aceites vegetales (productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518 de la Nomenclatura Combinada) que realice la consultante y por tanto resultarían exentas, conforme al artículo 24.Uno.1º e) de la Norma de IVA siempre y cuando vayan a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero, para lo cual el proveedor de la consultante tendrá que tener conocimiento de dicho destino, circunstancia que acontecerá cuando dichos bienes vayan directamente de las instalaciones del proveedor a la fábrica de biodiesel, momento el cual quedan vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero.

Por el contrario, en la medida que los bienes no se remitan por los proveedores directamente a fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente), como sucede cuando los envíen a las instalaciones de la consultante o de otra empresa que no tengan dicha consideración a efectos de Impuestos Especiales, bien sea para su almacenaje o su tratamiento, los proveedores no tendrían la evidencia objetiva de que dichos bienes o bien parte de los mismos (ya que pueden haber deshechos) vayan a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero, aunque posteriormente la consultante los vincule a dicho régimen, por lo que en estos casos no será de aplicación la exención del artículo 24.Uno.1º e) de la Norma de IVA a las adquisiciones que realice la consultante, por lo que deberán estar gravadas por dicho tributo. Todo ello sin perjuicio que sí estén exentas las entregas que realice la consultante de fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente).

**CONSULTA 2013.3.11.2 – IVA: Aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido a la adquisición de productos oleaginosos para su posterior procesamiento y transformación en materias primas dirigidas a la fabricación de biodiesel.**

**HECHOS PLANTEADOS**

La consultante tiene por objeto la compra venta de productos oleaginosos (ácidos grasos, grasas, aceites del alta acidez, oleínas) para su posterior procesamiento para su transformación en materias primas dirigidas a la fabricación de biodiesel.

La consultante adquiere los productos a otras empresas y lo transforma mediante procesos físicos y químicos para posteriormente venderlos a fábricas de biodiesel.

En relación a la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de aceites vegetales a fabricantes de biodiesel, la Dirección General de Tributos, en respuesta a consulta con nº V1142-12 de fecha 25 de mayo de 2012 ha señalado que resultan exentas del impuesto.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Si resulta de aplicación la exención del Impuesto para las adquisiciones que realiza la consultante.

**CONTESTACIÓN**

La consulta de la Dirección General de Tributos con nº V1142-12 de fecha 25 de mayo de 2012 señala lo siguiente:

“(…)

La doctrina de este Centro Directivo configurada a raíz de la introducción de un nuevo artículo 108 ter en el Reglamento de los Impuestos Especiales, conforme al Real Decreto 1921/2010, de 26 de febrero, consideró, sobre la base de la Resolución 1/1994, de 10 de enero, que las entregas de aceite de origen vegetal (NC 1507 a 1518), previas a la vinculación de los aceites al régimen de depósito distinto del aduanero, no resultaban exentas del impuesto.

*El estudio detallado de la legislación vigente en la fecha en que se dictó la Resolución 1/1994, del apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992 y, de manera particularmente significativa, del artículo 24.Dos de la citada Ley - que en la redacción anterior a la modificación de la Ley 42/1994, que entró en vigor el 1 de enero de 1995, estipulaba que al régimen de depósito distinto del aduanero sólo podrían vincularse los bienes objeto de Impuestos Especiales (exigencia que no se contempla en la normativa actual) - ha determinado que este Centro Directivo se plantee un cambio en su doctrina a la vista de la ampliación normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen y de la posible inadecuación de la anterior doctrina a efectos de conseguir los objetivos perseguidos por los beneficios fiscales regulados en el artículo 24, antecitado.*

Por todo ello, y conforme a lo dispuesto en el artículo 24.Uno.1º.d) y en el apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992, este Centro Directivo considera que la entrega de aceites vegetales (NC 1507 a 1518) a fábricas o depósitos fiscales de biodiesel y, consiguientemente, previa a la determinación de estos productos como bienes objeto de Impuestos Especiales, resultará exenta del Impuesto."

Si bien dicha consulta alude en su conclusión al artículo 24.Uno.1º.d) de la Ley 37/1992, debemos entender que se refiere al 24.Uno.1º.e), siendo este último el único artículo que se transcribe en el cuerpo de la misma.

El artículo 24.Uno.1º e) del Decreto Foral Normativo 12/1993, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido para el Territorio Histórico de Álava, concordante con el de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1.º - Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

(...)

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen."

Por su parte, el apartado quinto del Anexo de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

"Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:

Definición del régimen:

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero."

También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere esta letra b) no será aplicable a

los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

Por otra parte, el artículo 12.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, dispone que “*las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 24 de la Norma del Impuesto*”.

Por último hay que tener en cuenta que la normativa de los Impuestos Especiales (artículo 46 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero y artículo 108.ter del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales) en relación con los envíos de aceites vegetales (productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518 de la Nomenclatura Combinada) a las fábricas de biodiesel, determinan que estos productos no tienen la consideración de productos objeto de tales tributos hasta que tienen entrada en las mismas y su circulación hasta ese momento no se encuentra amparada por el régimen suspensivo de los Impuestos Especiales.

Teniendo en cuenta lo anterior y tomando como base la interpretación que realiza la Dirección General de Tributos, debemos considerar que la misma es aplicable a las adquisiciones de aceites vegetales (productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518 de la Nomenclatura Combinada) que realice la consultante y por tanto resultarían exentas, conforme al artículo 24.Uno.1º e) de la Norma de IVA siempre y cuando vayan a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero, para lo cual el proveedor de la consultante tendrá que tener conocimiento de dicho destino, circunstancia que acontecerá cuando dichos bienes vayan directamente de las instalaciones del proveedor a la fabrica de biodiesel,

momento el cual quedan vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero.

Por el contrario, en la medida que los bienes no se remitan por los proveedores directamente a fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente), como sucede cuando los envíen a las instalaciones de la consultante o de otra empresa que no tenga la consideración a efectos de Impuestos Especiales, de fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente), bien sea para su almacenaje o su tratamiento, los proveedores no tendrían la evidencia objetiva de que dichos bienes o bien parte de los mismos (ya que pueden haber deshechos) vayan a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero por ser introducidos en fábricas o depósitos fiscales de biodiesel con su CAE, aunque posteriormente la consultante los vincule a dicho régimen, por lo que en estos casos no será de aplicación la exención del artículo 24.Uno.1º e) de la Norma de IVA a las adquisiciones que realice la consultante, por lo que deberán estar gravadas por dicho tributo. Todo ello sin perjuicio que sí estén exentas las entregas que realice la consultante de fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente).

Dado que el caso consultado está comprendido en el supuesto del párrafo anterior las adquisiciones que realice la consultante estarán sujetas y no exentas por el Impuesto sobre el Valor Añadido.



## **CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA**

**CONSULTA 2012.3.5.2 – IRPF – Competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo satisfechos por una empresa con domicilio en territorio foral a trabajadores que prestan sus servicios en territorio común.**

### **ANTECEDENTES**

El 18 de enero de 2012 REPRESENTANTE presentó, en nombre de CONSULTANTE, una consulta en la que plantea varias cuestiones acerca de las retenciones a practicar por la sociedad a sus trabajadores y sobre las dietas que perciben los mismos por razón de su actividad.

La sociedad se encuentra radicada en territorio vasco (concretamente en MUNICIPIO 1, Bizkaia), donde se encuentra su única sede, oficina y almacén. No obstante, el escrito añade que dispone de un pequeño inmueble con carácter logístico sito en Madrid.

La actividad de la empresa incluye todo el territorio nacional y varios de los trabajadores se encuentran localizados en diferentes puntos de España desde donde acuden a realizar su trabajo al lugar que corresponda, sin pasar por la sede. Dicho trabajo consiste en realizar instalaciones de fibra óptica e instalaciones eléctricas.

El escrito aclara que los trabajadores no suelen acudir a las instalaciones de la empresa en MUNICIPIO 1, Bizkaia, salvo para cuestiones referentes a gestiones contractuales o relativas a formación.

### **CUESTIÓN PLANTEADA**

El escrito presentado por la entidad plantea varias cuestiones de las cuales solo se considera que afecta al ámbito propio del Concierto Económico la referida a qué Administración, la foral o la de territorio común, es competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo personal satisfechos por la entidad consultante.

### **CONTESTACIÓN**

El artículo 7 de la Ley 12/2002, de 23 mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dispone lo siguiente:

*"Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo. Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:*

- a. Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

(...)"

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

Como se desprende de la norma que se acaba de transcribir, la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio, común o foral, donde se preste el trabajo correspondiente.

Así pues, si los trabajos se desarrollan exclusivamente en territorio común las retenciones deberán ingresarse en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mientras que si se llevan a cabo exclusivamente en territorio foral deberán ingresarse a la Hacienda Foral correspondiente.

En los casos en que no sea posible determinar el territorio en el que presta sus servicios un empleado se presume, salvo prueba en contrario, que su trabajo se desarrolla en el lugar donde se encuentre ubicado el centro de trabajo al que se

encuentre adscrito. Es decir, se atiende a un criterio de dependencia orgánica o de adscripción a un centro de trabajo determinado.

Conviene destacar que el criterio de ubicación del centro de trabajo solo opera cuando no sea posible determinar dónde se prestan efectivamente los servicios, puesto que, si esto fuera posible, las retenciones se deberían ingresar según el lugar de prestación. Así se desprende con claridad de la expresión "salvo prueba en contrario" que recoge el Concierto.

En el caso de la empresa consultante parece que en sentido estricto solo existe un centro de trabajo, situado en MUNICIPIO 1, Bizkaia, al que figurarían adscritos todos sus trabajadores, aunque no se desplacen al mismo más que para gestiones contractuales o de formación. Así cabe interpretar el escrito de consulta cuando señala que la "única sede, oficina y almacén" de la empresa se encuentra en MUNICIPIO 1, Bizkaia, aunque cuente también con un pequeño almacén de logística en Madrid, al que acuden los trabajadores a los efectos de obtener puntualmente equipo y material.

De acuerdo con lo anterior, si los trabajadores de CONSULTANTE realizan sus tareas exclusivamente en territorio común o foral, las retenciones por sus rendimientos deberán ingresarse en la Agencia Estatal de Administración Tributaria o en la Hacienda Foral correspondiente, según el caso.

Por el contrario, si los trabajos se llevan a cabo tanto en territorio común como foral y no es posible determinar qué parte del trabajo se presta en cada territorio, las retenciones deberán ingresarse allí donde radique el centro de trabajo de CONSULTANTE al que figure adscrito el trabajador.

Como se ha indicado, de la información suministrada en el escrito de consulta parece desprenderse que solo existe un centro de trabajo en sentido estricto, que es la sede, oficina y almacén de la empresa en MUNICIPIO 1, Bizkaia, por lo que sería a ese centro al que se hallarían adscritos todos los trabajadores de CONSULTANTE. Esto su-

pone que en caso de no poder asignar los trabajos a uno u otro territorio en concreto las retenciones habrían de ingresarse en la Hacienda Foral de Bizkaia.

En el caso de que el almacén de logística situado en Madrid se pudiera calificar como centro de trabajo, con determinados trabajadores adscritos, las retenciones por rendimientos satisfechos a dichos trabajadores deberían ingresarse en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo prueba de su realización en territorio foral. Si dicho almacén no se considera centro de trabajo, las retenciones habrán de ingresarse en el territorio donde figura el único centro de trabajo de la empresa, es decir, en la Hacienda Foral de Bizkaia, salvo prueba de su realización en territorio común.

**CONSULTA 2012.6.10.1 – IRPF – Declaración conjunta en el supuesto de cónyuges con residencia habitual en territorios distintos, común y foral. Aplicación de la deducción por alquiler de vivienda habitual.**

#### ANTECEDENTES

EL 25 de febrero de 2012 D. CONSULTANTE, con NIF -----, presentó una consulta tributaria a la Dirección General de Tributos, manifestando lo siguiente:

El consultante reside en una vivienda en régimen de alquiler ubicada en Gipuzkoa desde hace cuatro años y próximamente va a contraer matrimonio con su pareja que reside en Asturias en un piso de su propiedad. Una vez contraído matrimonio ambos cónyuges van a permanecer en sus respectivas residencias de Gipuzkoa y Asturias.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

En el caso de optar en futuras declaraciones de IRPF por la tributación conjunta, y teniendo en cuenta que su cónyuge tiene una base liquidable superior a la suya, se consulta si podría practicarse la deducción por alquiler de su vivienda habitual ubicada en Gipuzkoa. También se pregunta cómo afecta el límite existente de base imponible en la deducción por alquiler de vivienda habitual en el caso de que se opte por la tributación conjunta.

#### CONTESTACIÓN

La consulta se refiere a un consultante residente en el territorio foral del País Vasco que va a contraer matrimonio con su pareja residente en territorio común teniendo la intención de permanecer en sus respectivas residencias una vez formalizado el matrimonio. Al ser la cuestión planteada relativa al supuesto de que opte por presentar declaración conjunta con su cónyuge se debe determinar, en primer lugar, qué Administración es la competente para la exacción del tributo.

El artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, determina el ámbito de aplicación del Impuesto en los siguientes términos:

- "1. El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.
3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley".

Al respecto, es de aplicación el apartado dos del artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. De acuerdo con el mismo, "cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa". En los mismos términos se expresa el artículo 2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En el caso objeto de consulta el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable es el cónyuge del consultante, residente en territorio común, por lo que será la Administración estatal la competente para la exacción del impuesto.

Una vez determinada la Administración competente para exacción del tributo, se debe responder a la cuestión de si el consultante tendrá derecho a practicar la deducción por alquiler de su vivienda habitual ubicada en territorio foral.

El apartado 7 del artículo 68 de la LIRPF recoge la deducción por alquiler de la vivienda habitual en los siguientes términos:

*"Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de:*

- a) *cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales,*
- b) *cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales."*

Del precepto citado se concluye que, a efectos de poder practicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual prevista en la normativa estatal, se requiere que el contribuyente satisfaga cantidades en concepto de alquiler de su vivienda habitual durante el período impositivo y que su base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales.

Ahora bien, al tratarse de una declaración conjunta junto a su cónyuge, habrá de observar en cuanto a las deducciones en la cuota, lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 84.2 de la LIRPF: "Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar".

Por lo tanto, el límite de la base imponible para la aplicación de la deducción por alquiler de la vivienda habitual no se elevará como consecuencia de la tributación en el IRPF por la modalidad de tributación conjunta. Es decir, la base imponible total en la declaración conjunta no podrá superar los 24.107,20 euros anuales para la práctica de dicha deducción.

Finalmente, el consultante plantea si además de la deducción estatal podría aplicar la deducción autonómica por arrendamiento de vivienda habitual a pesar de que esta no se encuentre en el territorio de la Comunidad Autónoma de Asturias.

En este sentido, cabe indicar que la deducción por arrendamiento de vivienda habitual prevista en el artículo 2. Quinta de la Ley 13/2010, de 28 de diciembre, del Principado de Asturias, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011 (BOPA 31/12/2010 - BOE 08/03/11), sería aplicable siempre que se cumplan las condiciones y requisitos señalados en el citado precepto.

**CONSULTA 2012.8.4.1 – IRPF – Competencia normativa en relación con las retenciones del trabajo practicadas a funcionarios de la Administración del Estado que prestan sus servicios en territorio foral.**

#### **ANTECEDENTES**

Se ha recibido en este Centro consulta formulada por la División de Personal de la Dirección General de la Policía, sita en la calle DIRECCIÓN, ----- Madrid, en la que se exponen los siguientes hechos:

La entidad consultante plantea la situación de varios funcionarios de los Cuerpos Generales de la Administración (administrativos y auxiliares) que desarrollan sus funciones en la Dirección General de la Policía en la provincia de Bizkaia. En concreto, se trata de Don FUNCIONARIO 1, con DNI -----, Doña FUNCIONARIO 2, con DNI -----, Don FUNCIONARIO 3, con DNI -----, Doña FUNCIONARIO 4, con DNI -----, Don FUNCIONARIO 5, con DNI ----- y Don FUNCIONARIO 6, con DNI -----.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

La consulta versa sobre la solicitud realizada por las personas antes mencionadas para que en las retenciones de IRPF no les sea aplicado el incremento previsto en el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre.

Indican, en este sentido, que el domicilio de todos ellos radica en territorio vizcaíno y, que, conforme a la normativa vigente, presentan su declaración de IRPF en la Diputación Foral de Bizkaia por lo que no se les debe aplicar el incremento establecido en el Real Decreto-Ley citado.

#### **CONTESTACIÓN**

La consulta se refiere a varios funcionarios de los Cuerpos Generales de la Administración que trabajan para la Dirección General de la Policía en la provincia de Bizkaia y manifiestan que, al presentar sus declaraciones del IRPF a la Diputación Foral de Bizkaia, no se les debe aplicar en las re-

tenciones del IRPF el incremento previsto en el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 diciembre.

Para resolver la cuestión planteada, es de aplicación del artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con el cual:

*“El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco”.*

Dado que el domicilio de todos los consultantes radica en territorio vizcaíno deberán presentar sus declaraciones por el IRPF ante el órgano competente de la Diputación Foral de Bizkaia, como bien indica el escrito de consulta.

Ahora bien, la práctica de las retenciones viene regulada en el apartado Dos del artículo 7 del Concierto Económico que señala lo siguiente:

*“Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:*

- Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.*

(...)

*Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del percep-*

tor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales."

Por tanto, las retenciones practicadas por la Dirección General de la Policía al abonar los salarios a sus funcionarios deben calcularse aplicando la normativa estatal sobre retenciones (lo que incluye la modificación del Real Decreto Ley 20/2011), sin perjuicio de la posterior regularización en la declaración correspondiente del IRPF que los interesados presenten a la Diputación Foral en cuyo territorio tengan su residencia habitual.

Esto significa que las mayores retenciones que se les practiquen debido a lo anterior darán lugar a un menor ingreso (menor cuota diferencial positiva) o a una mayor devolución (mayor cuota diferencial negativa) en el momento de presentar la autoliquidación del IRPF.

**Consulta 2013.1.4.3 - IRPF-IS – Punto de conexión normativo y exaccionador aplicable en una operación de reducción de capital social de una sociedad de inversión mobiliaria de capital variable (SICAV) domiciliada en territorio común, con devolución de aportaciones a los socios, uno de los cuales es una sociedad domiciliada en territorio foral.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad limitada con domicilio social y fiscal en Bizkaia. Participa en el capital de una sociedad de inversión mobiliaria de capital variable (SICAV) que se encuentra sujeta a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de territorio común. La Junta General de Accionistas de la referida SICAV ha acordado la reducción de su capital social, con devolución de aportaciones a los socios. De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional decimocuarta de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, la compareciente deberá integrar en su base imponible el importe que reciba por este motivo (es decir, como consecuencia de la reducción de capital de la SICAV de la que es socia).

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer cuál es el punto de conexión, de entre todos los previstos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que debe aplicarse para determinar tanto la normativa por la que han de regirse las retenciones que, en su caso, deba soportar por la operación descrita, como la competencia para su exacción.

#### CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, procede atender a lo indicado en la disposición adicional decimocuarta de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), donde se recoge que:

"1. No obstante lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 de esta Norma Foral, en las reduccio-

nes de capital con devolución de aportaciones y distribuciones de la prima de emisión realizadas por sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, no sometidas al tipo general de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, las rentas a integrar se calcularán de acuerdo a las siguientes reglas: a) En el supuesto de reducción de capital con devolución de aportaciones, el importe total percibido en la reducción de capital, con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción en la cuota íntegra. b) En el supuesto de distribución de la prima de emisión, cualquiera que sea la cuantía que se perciba por ese concepto, ésta se integrará en la base imponible del socio sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra. (...)".

El artículo 15.4 de la NFIS, mencionado en este precepto, señala que:

"4. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación. La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. (...)".

De otro lado, en sentido análogo, la disposición transitoria vigesimosegunda de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), prevé que:

"1. No obstante lo previsto en el artículo 36.1.e) y en el segundo párrafo del artículo 43.2.a) de esta Norma Foral, en supuestos de reducción de capital que tengan por finalidad la devolución de aportaciones y de distribución de la prima de emisión de acciones, realizadas por las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, que no estén sujetas al tipo general de gravamen en el Impuesto

sobre Sociedades, la renta a integrar por sus socios o partícipes se determinará con arreglo a lo siguiente: a) En los supuestos de reducción de capital que tengan por finalidad la devolución de aportaciones, la renta a integrar será el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 36.1 de esta Norma Foral, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías: - El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social. - Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación. El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del segundo párrafo del artículo 43.2 a) de esta Norma Foral, hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión. En ningún caso resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 9.25.º de esta Norma Foral a los rendimientos del capital mobiliario regulados en esta letra. b) En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, se integrará la totalidad del importe obtenido, sin que resulte de aplicación la minoración del valor de adquisición de las acciones previsto en el artículo 36.1 e) de esta Norma Foral".

Por su parte, el artículo 9 Uno Primera a) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), referido a las retenciones correspondientes al capital mobiliario en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina que:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente, de acuerdo con las siguientes normas: - Primera. Se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio las correspondientes a: a) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, cuando tales rendimientos sean satisfechos por entidades que tributen exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco. Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción. (...)".

Adicionalmente, también en materia de retenciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 10 del mismo Concierto Económico indica que:

"Uno. Las retenciones relativas a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el accionista o participe tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco. (...)".

Finalmente, el artículo 17 del Concierto Económico, relativo a los pagos a cuenta en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, preceptúa que:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades corresponderán a una u otra Administración, conforme a los criterios establecidos a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración. (...)".

Las rentas a que se refieren la disposición adicional decimocuarta de la NFIS y la disposición adicional vigesimosegunda de la NFIRPF tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la participación en los fondos propios de la SICAV de que se trate, tal y como expresamente regula este último precepto, y no de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones de dicha entidad. Concretamente, la mencionada disposición adicional vigesimosegunda de la NFIRPF especifica que estas rentas se califican como rendimientos del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en el artículo 36.1 a) de la NFIRPF, según el que:

"1. Se considerarán rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad. (...)".

Por ello, la retención que, en su caso, deba practicarse sobre las citadas rentas se exigirá atendiendo a lo establecido en el artículo 9 Uno Primera a) del Concierto Económico, y no según lo indicado en el artículo 10.1 del mismo texto legal. De forma que la retención que, en su caso, deba practicarse sobre la renta objeto de consulta se exigirá, conforme a su normativa, por la Administración del territorio ante la que tribute exclusivamente la SICAV. Si ésta tributara conjuntamente al Estado y a alguna o algunas de las Diputaciones Forales del País Vasco, la retención

correspondería a ambas Administraciones en proporción, al volumen de las operaciones efectuadas por la SICAV en cada territorio, atendiendo a la proporción determinada en la última declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades. En este último supuesto, la retención se exigiría aplicando la normativa, común o foral, que corresponda a la entidad pagadora.

**CONSULTA 2013.5.4.1 – IRPF – Traslado de residencia de territorio común a territorio foral. Competencia para la exacción. Deducción por adquisición de vivienda.**

**ANTECEDENTES**

D. CONSULTANTE, con N.I.F.: -----, y domicilio en calle CALLE, San Sebastián, Gipuzkoa, ha presentado una consulta tributaria manifestando lo siguiente:

- En el año 1999 adquirió una vivienda en Lleida, para uso de vivienda habitual donde está empadronado.
- En mayo de 2011, obtiene una plaza en propiedad por concurso de traslados como funcionario del cuerpo de maestros en la provincia de Navarra, en la que toma posesión en septiembre de 2011.
- En septiembre de 2011, traslada su residencia habitual a San Sebastián, Gipuzkoa.
- A fecha de hoy no ha procedido a empadronarse en San Sebastián, por lo que consta empadronado en Lleida.
- Desde 1999 hasta 2012 se ha aplicado en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la deducción por adquisición de vivienda habitual.

**CUESTIONES PLANTEADAS**

El consultante desea conocer:

1. Dónde ha de presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a 2012.
2. Si puede aplicar en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2012 la deducción por vivienda habitual si realmente reside en San Sebastián, Gipuzkoa.

## CONTESTACIÓN

### 1. Competencia para exacción del IRPF.

El artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Concierto Económico) establece que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma y que su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

De acuerdo con este precepto, la residencia habitual es el punto de conexión que determina a que Administración debe tributar el sujeto pasivo.

A estos efectos, el artículo 43 del Concierto Económico, en su apartado Uno, dispone lo siguiente:

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

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

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

*Para determinar el periodo de permanencia se computaran las ausencias temporales.*

*Salvo prueba en contrario, se considerara que*

*una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.*

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

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

Así pues, la residencia habitual en uno u otro territorio viene determinada por el número de días que permanezca en cada uno de ellos, teniendo en cuenta, a efectos de realizar el cómputo, las dos reglas siguientes:

Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece allí donde radique su vivienda habitual.

Conforme a todo lo dispuesto anteriormente, la residencia habitual del contribuyente en un territorio viene determinada por la permanencia de este en dicho territorio un mayor número de días del periodo impositivo, y aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

A este respecto se ha de tener en cuenta que la residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en derecho.

En este sentido, cabe señalar que el simple empadronamiento no constituye, por si mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad,

como tampoco lo es el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado.

De los datos obrantes en el escrito de consulta, se pone de manifiesto que el consultante trasladó su residencia a Gipuzkoa en septiembre de 2011, donde se encuentra hasta la fecha, para cuanto en el ejercicio 2012 permanece un mayor número de días del período impositivo en Gipuzkoa, por lo que será esta Diputación Foral la competente para la exacción del impuesto.

El hecho de que el consultante sea propietario de una vivienda en territorio común no obsta para que su declaración del IRPF deba ser presentada en Gipuzkoa, toda vez que la presunción de que una persona física permanece allí donde radique su vivienda habitual queda sin efecto una vez queda probada su permanencia en territorio distinto.

**2. Aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual.**

Respecto a esta segunda cuestión, y dado que sería de aplicación la normativa reguladora del IRPF de la Diputación Foral de Gipuzkoa, esta Secretaría General no se considera competente para pronunciarse sobre ella, correspondiendo la competencia para la interpretación de dicha normativa a la citada Administración foral.



## RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

**Objeto del conflicto - Determinación del volumen de operaciones y la proporción del volumen de operaciones del IS y del IVA. Inadmisión por plantearse cuestiones abstractas sobre interpretación del Concierto, sin relación con conflictos concretos. Inexistencia de conflicto de competencias**

### Resolución R 1/2013 Expediente 12/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 25 de ENERO de 2013

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente; y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

#### ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración tributaria frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa con relación a la determinación del volumen de operaciones y la proporción de volumen de operaciones del Impuesto sobre Sociedades y el IVA de la sociedad ENTIDAD, S.L. (NIF: -----) en los ejercicios 2005 y 2006, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 12/2010.

#### I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante un escrito de su Director General de fecha 6 de abril de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 8. De dicho escrito y los documentos que lo acompañan resultan los siguientes antecedentes:

1º. Con fecha 30 de marzo de 2009 la Dependencia Regional de Inspección de la De-

legación Especial en el País Vasco de la AEAT emitió un informe en el que se indica que ENTIDAD, S.L. (en adelante "la entidad"), domiciliada en Gipuzkoa, cuya actividad consiste en la promoción y venta inmobiliaria, se dedica exclusivamente a desarrollar promociones inmobiliarias en el lugar del que toma su denominación, que es un barrio de la pedanía de PEDANIA, del municipio de MUNICIPIO (Málaga), por lo que la totalidad de su volumen de operaciones corresponde al territorio común.

Según el citado informe, la entidad inició sus actividades en 2003 y en dicho ejercicio y en el 2004 su volumen de operaciones fue muy inferior a 6 millones de euros. De las declaraciones de IVA e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, proporcionadas por la Hacienda Foral de Gipuzkoa, resultan las cifras de negocios correspondientes a dichos impuestos que se indican en el siguiente cuadro:

	IS	IVA
2005	16.806.490,98	5.204.759,30
2006	1.522.280,00	12.101.524,94

Resulta, por tanto, de las mencionadas declaraciones que el volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2005 y en el IVA en el 2006 superó los 6 millones de euros y que el 100% de las operaciones se realizó en territorio común.

El informe propone solicitar a la Hacienda Foral de Gipuzkoa la comprobación del volumen de operaciones de ENTIDAD, S.L. en los ejercicios 2005 y 2006 con relación al IVA y al Impuesto sobre Sociedades a fin de determinar si supera los 6 millones de euros y, en su caso, el porcentaje del volumen de operaciones que corresponde a cada territorio y, en consecuencia, en qué ejercicios e impuestos corresponde a la

AEAT la competencia inspectora en los ejercicios 2006 y 2007.

2º. El 17 de abril de 2009 se trasladó efectivamente la mencionada solicitud a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, en respuesta a la cual la Subdirección General de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa emitió un informe de fecha 20 de noviembre de 2009, recibido por la AEAT el 10 de diciembre. En dicho informe se exponen, además de los datos ya mencionados sobre ENTIDAD, S.L. y su actividad, las circunstancias que el escrito de planteamiento del conflicto resume en los siguientes términos:

—“Que la sociedad ha realizado únicamente una promoción inmobiliaria que finalizó en 2005. Esta promoción consta de 80 viviendas, de las cuales:

- 19 se escrituran y contabilizan como ventas de 2005.
- 56 se escrituran en 2006 pero se contabilizan como ventas en 2005.
- 5 se escrituran en 2006.

—Que el obligado tributario ha contabilizado la venta de las viviendas de acuerdo al plan contable sectorial de empresas de promoción inmobiliaria. Dicho resultado contable ha integrado la cifra de negocios declarada a efectos del Impuesto sobre Sociedades 2005, pero no del IVA.

—Que la Administración Foral identifica la cifra de negocios declarada en cada impuesto con el volumen de operaciones de la sociedad”.

3º. El 9 de febrero de 2010 el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco dirigió a la Diputación Foral de Gipuzkoa un “requerimiento de inhibición”, de conformidad

con el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, “respecto de la determinación del volumen de operaciones y de la proporción de volumen de operaciones del IVA e Impuesto sobre Sociedades de los años/ejercicios 2005 y 2006 de la entidad ENTIDAD, S.L. (-----)”. Dicho requerimiento, expone en sus antecedentes los datos más atrás relatados, en particular el contenido del informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa de 20 de noviembre de 2009.

En sus fundamentos de Derecho expone el requerimiento, en primer lugar, la interpretación correcta, a juicio de la AEAT, del concepto de “volumen de operaciones” definido a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del IVA en los artículos 14.Dos y 27.Dos del Concierto Económico, respectivamente. Alega, en segundo lugar, que “la identificación de ‘volumen de operaciones’ con ‘cifra de negocios’ (obtenida a partir del resultado contable) realizada por la Diputación Foral de Guipúzcoa es errónea”. En conclusión, afirma, “se requiere a la Diputación Foral de Guipúzcoa para que rectifique su informe, en relación al Impuesto sobre Sociedades y al IVA 2005 y 2006 de la entidad ENTIDAD, S.L., determinando el volumen de operaciones en función del importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en cada ejercicio/año por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del Concierto, así como la proporción de tributación a cada administración de acuerdo con el artículo 15 del mismo”.

4º. Habiendo transcurrido el 9 de marzo de 2010 un mes desde la recepción del requerimiento de inhibición sin que la Diputación Foral de Gipuzkoa hubiese contestado, la AEAT entendió que ésta se había ratifi-

cado tácitamente en su "criterio", en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1 RJACE. En consecuencia planteó el presente conflicto el 8 de abril de 2010, dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 13.2 RJACE.

**2.** Los fundamentos de Derecho del escrito de planteamiento, que, por las razones que más adelante se verán, es oportuno exponer en este momento, pueden resumirse de la manera siguiente:

–Se refiere, en primer lugar, el escrito (F.D. 4º) al cómputo del volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades y el IVA y, después de transcribir, en lo a su juicio pertinente, los artículos 14.Dos; 15; 16. A, 3º y 19 del Concierto Económico, por lo que respecta al primero de dichos impuestos, y 27.Dos; 28.Uno. A, 3º; 29.Uno y Seis del Concierto Económico, en lo referente al segundo, formula las siguientes conclusiones:

- Tanto para el Impuesto sobre Sociedades (art. 14.Dos del Concierto) como para el IVA (art. 27.Dos del Concierto), la determinación del volumen de operaciones se debe realizar de idéntica manera, a saber, "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 consecuencia el volumen de operaciones a efectos del Concierto debe necesariamente coincidir para ambos impuestos.
- Las "entregas de bienes" se definen en el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA como "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales". Dicha transmisión puede realizarse mediante la entrega material de la cosa o a través

de la tradición instrumental a la que se refiere el inciso segundo del artículo 1.462 del Código Civil, al disponer que "cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato si de la misma escritura no resultare o se dedujere lo contrario".

- No obstante, el Concierto incluye como parte del volumen de operaciones a todas las contraprestaciones obtenidas por las entregas de bienes, por lo que, en el caso de anticipos, en la medida en que constituyen una parte de la contraprestación ya obtenida por el vendedor, sí forman parte del volumen de operaciones, aunque al tiempo de hacerse efectivos no se hubiera producido la tradición real o instrumental del bien.

–Señala después (F.D. 5º) el escrito de planteamiento cómo la legislación del Impuesto sobre Sociedades, tanto foral como del territorio común, parte del resultado contable para determinar la base imponible de ese impuesto, relación con la contabilidad que no existe en el IVA.

–Seguidamente se refiere el escrito (F.D. 6º) a las cifras de negocios declaradas por la entidad en los años 2005 y 2006 (indicadas en el cuadro incluido en el antecedente 1) y señala que de acuerdo con el informe de la Diputación Foral de Gipuzkoa (de 20 de noviembre de 2009) la diferencia que se observa entre ellas "parece deberse a que la sociedad ha determinado dicha cifra para cada impuesto de acuerdo con su normativa reguladora, lo que la AEAT considera ajustado a derecho, aunque después se ha trasladado esta diferencia al volumen de operaciones a efectos del Concierto, lo que no se considera correcto".

Alude la AEAT a la indicación contenida en el citado informe de que las 56 viviendas que

se escrituraron en 2006 se contabilizaron, sin embargo, en 2005 por aplicación del criterio establecido en el plan contable sectorial de empresas de promoción inmobiliaria. Éste permite la contabilización de las ventas cuando el inmueble esté en condiciones de entrega material a los clientes, lo cual se produce cuando el inmueble esté sustancialmente terminado, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el coste total, y se entiende que esto sucede cuando se haya incorporado a la edificación el 80% de los costes previstos de la construcción.

La AEAT afirma que “[e]sta manera de determinar el volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades se aparta por completo de lo dispuesto en el Concierto”, porque “a efectos del cálculo del volumen de operaciones definido en el Concierto, resulta indiferente que la legislación del Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad permitan incluir en el resultado de una empresa un ingreso que aún no se ha producido, puesto que, en la medida en que no ha existido una entrega de un bien ni una contraprestación derivada de la entrega no se trata de un importe que pueda integrarse en el volumen de operaciones”. En consecuencia el importe derivado de la venta de las 56 viviendas que todavía no se habían transmitido en 2005 no puede formar parte en ese año del volumen de operaciones, salvo en la parte correspondiente a los anticipos efectivamente cobrados, sino que debe formar parte de dicho volumen correspondiente a 2006.

–En el caso de que el “volumen de operaciones” exceda del importe previsto en los artículos 15.Dos del Concierto para el Impuesto sobre Sociedades y 27.Uno.Tercera del Concierto para el IVA (6 millones de euros en los ejercicios a que se refiere el conflicto), el resultado de las correspondientes liquidaciones se reparte entre las Administraciones competentes en función de la “proporción

de volumen de operaciones” determinado con arreglo a los artículos 18.Primera y 29.Uno del Concierto respectivamente. La AEAT considera (F. D. 7º) que la Diputación Foral de Gipuzkoa también determinó erróneamente en el presente caso esta proporción en ambos impuestos, al haber incluido a efectos del Impuesto sobre Sociedades anticipos por entregas de bienes que tienen lugar en un ejercicio futuro, que no forman parte de la base imponible de dicho impuesto. Según la AEAT “de acuerdo con el Concierto, el volumen de operaciones tanto a efectos del Impuesto sobre Sociedades como del IVA se determina de acuerdo con la definición de entregas de bienes y prestaciones de servicios contenida en la legislación del IVA, mientras que, para determinar la cifra de tributación a cada Administración, debe tenerse en cuenta la normativa de cada tributo y los puntos de conexión específicos contenidos en el Concierto”.

Concluye el escrito de planteamiento solicitando de la Junta Arbitral que declare “que la Diputación Foral de Gipuzkoa debe rectificar el cálculo del volumen de operaciones y las proporciones de tributación correspondientes a cada Administración respecto de [la entidad], tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IVA, de los períodos 2005 y 2006, debiendo ajustarse a lo dispuesto por los artículos 14.Dos, 27.Dos, 18.Primera y 29.Segunda del Concierto”. La mención del artículo 29.Segunda es errónea y hay que entenderla hecha al artículo 29.Uno.

**3.** Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su sesión del 24 de junio de 2011 y notificado el planteamiento a la Diputación Foral de Gipuzkoa, ésta formuló alegaciones por medio de un escrito de fecha 25 de noviembre de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral ese mismo día.

En dicho escrito indica la Diputación Foral de Gipuzkoa que el conflicto se planteó por la AEAT en relación con la determinación del volumen de operaciones de la entidad recogido en el informe de la Inspección del Departamento de Ha-

cienda y Fianzas de la Diputación Foral de fecha 20 de noviembre, pero que tras la recepción del requerimiento de inhibición la mencionada Inspección emitió un informe complementario aclaratorio del anterior de fecha 2 de junio de 2010 en el que señala lo siguiente:

- En ninguna parte de informe inicial se realiza una identificación de "volumen de operaciones" con "cifra de negocios" (obtenida a partir del resultado contable).
- Cuando en el informe inicial se señala que "Del análisis de las operaciones objeto de comprobación se entiende justificada la diferente cuantificación de las mismas tanto a efectos del IVA como del Impuesto sobre Sociedades" se quiere decir que la justificación corresponde a la diferente cuantificación de las operaciones a efectos de las bases imponibles de ambos tributos, no identificando dichas operaciones con el volumen de operaciones señalado en el Concierto Económico.
- El volumen de operaciones tenido en cuenta para el 2005 y 2006 ha sido el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad [arts. 14. Dos y 27.Dos del Concierto Económico].
- La cuantificación del volumen de operaciones ha sido única para el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, lo que quedó recogido en diligencia extendida por la Subdirección de Inspección con fecha 7 de septiembre de 2009.
- En la cuantificación del volumen de operaciones se han considerado los anticipos de clientes, aunque los mismos no se consignen en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- También se han considerado en el volumen de operaciones las cantidades entregadas

en concepto de reserva, señal o arras confirmatorias, a los que el obligado tributario ha dado el mismo tratamiento que los anticipos, incluyéndolos en la base imponible del IVA.

-En base a todo ello, el volumen de operaciones del obligado tributario en los ejercicios 2004 y 2005 fue inferior a 6 millones de euros, mientras que en el ejercicio 2006 supera los referidos 6 millones de euros.

Resume seguidamente la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de alegaciones la definición de "volumen de operaciones" formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto y señala que si se compara esta definición con lo afirmado por la Inspección de la Hacienda Foral en su informe complementario de 2 de junio de 2010 "se aprecia su coincidencia fundamental en lo que a la determinación del concepto de 'volumen de operaciones' a efectos del Concierto Económico se refiere". Añade que "[e]xiste, no obstante, un aspecto sobre el que la AEAT no se pronuncia y que, a juicio de esta Administración, sería conveniente que se clarificase por esa Junta Arbitral con el objeto de evitar posibles conflictos en el futuro, cual es el relativo a si deben formar parte del concepto de 'volumen de operaciones' a efectos del Concierto Económico las cantidades entregadas como 'reserva, señal y arras confirmatorias' que la Inspección Tributaria de esta Diputación Foral tuvo en cuenta a tal efecto en el supuesto analizado".

Respecto a la alegación de la AEAT (F.D. 7º de su escrito de planteamiento) de que el cálculo de porcentaje de tributación a cada Administración se ha efectuado erróneamente por la Diputación Foral de Gipuzkoa, afirma ésta que se trata de una cuestión nueva no contemplada en el requerimiento de inhibición, por lo que la ausencia de requerimiento exige, en su opinión, la inadmisión del conflicto en lo que a ella se refiere. Señala, sin embargo, que puesto que en los ejercicios 2004 y 2005 fue inferior a 6 millones de euros, y que el domicilio fiscal de la entidad radicaba en Gipuzkoa, la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del IVA en los ejercicios 2005 y 2006 correspondía exclusivamente a la Diputa-

ción Foral de Gipuzkoa, de conformidad con los artículos 15 y 27 del Concierto Económico. La cuestión de la cifra de negocios en el ejercicio 2006 tendría, en su caso, incidencia en el ejercicio 2007, en el que las cuotas de dichos impuestos deben repartirse proporcionalmente entre ambas Administraciones, dado que el volumen de operaciones en 2006 excedió de 6 millones de euros; pero el ejercicio 2007 queda fuera del presente conflicto.

En virtud de sus alegaciones, la Diputación Foral de Gipuzkoa formula la siguiente solicitud a la Junta Arbitral:

- Que inadmita el conflicto en lo relativo al cálculo del porcentaje de tributación.
- Que "determine que esta Administración ha calculado correctamente el volumen de operaciones y la proporción de tributación derivada del mismo respecto de [la entidad], en relación con el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006".

**4.** Puesto de manifiesto el expediente, presentaron sendos escritos las dos Administraciones parte del conflicto y la entidad.

El escrito de la AEAT, de fecha 18 de mayo de 2012, fue presentado en el Servicio de Correos el mismo día y registrado en la Junta Arbitral el siguiente día 21. En él, tras exponer los antecedentes previos al planteamiento del conflicto a los que añade el contenido del segundo informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 2 de junio de 2010, la AEAT resume su posición que finalmente resultó ser concordante con la de la Diputación Foral de Gipuzkoa acerca, primero, del concepto de "volumen de operaciones". De paso toma postura respecto de la duda suscitada por la Diputación en cuanto a las cantidades entregadas como "reserva, señal y arras confirmatorias", que, a su juicio, deben incluirse en dicho concepto.

En cuanto a la "proporción de volumen de operaciones", el escrito enuncia el criterio propugnado por la AEAT, según el cual "el cómputo en

cada impuesto se realizará de acuerdo a las normas sobre entrega de bienes y prestaciones de servicios del IVA o del Impuesto sobre Sociedades respectivamente. En el presente caso, la AEAT afirma que el volumen de operaciones de ENTIDAD, S.L. calculado con arreglo a los criterios propugnados por ella no superó los 6 millones de euros en los ejercicios 2004 y 2005, por lo que la tributación por IVA e Impuesto sobre Sociedades en los referidos ejercicios ha de atribuirse íntegramente a la Administración correspondiente al domicilio fiscal, es decir, a la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Por último, la AEAT señala la aplicabilidad que, según el artículo 8 RJACE, tiene la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), en cuanto al régimen de la Junta Arbitral, sin perjuicio de las especialidades establecidas por la norma reglamentaria. En vista de ello invoca el artículo 87 de dicha Ley, cuyo tenor es el siguiente:

- "1. Pondrá fin al procedimiento la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud cuando tal renuncia no esté prohibida por el Ordenamiento Jurídico, y la declaración de caducidad.*
- 2. También producirá la terminación del procedimiento la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas. La resolución que se dicte deberá ser motivada en todo caso".*

En el presente caso, afirma la AEAT, "resulta que, por un lado, la Diputación Foral de Gipuzkoa ha aceptado implícitamente la interpretación de la AEAT sobre los criterios a utilizar para calcular el citado volumen de operaciones, y, por otra parte, tras rehacer los cálculos para la determinación de dicho volumen, resulta que no procede proporción alguna en la tributación del obligado, ya que al no superar la cifra de seis millones de euros debe tributar exclusivamente a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal (Diputación Foral), por lo que, tras haberse adoptado la DF los criterios propuestos por la

AEAT, hemos de entender que ha desaparecido el objeto del conflicto en los términos en que el mismo fue planteado". En consecuencia, solicita de la Junta Arbitral que "acuerde el archivo del procedimiento al haberse satisfecho las pretensiones de esta AEAT".

**5.** En su escrito presentado en este trámite, de fecha 9 de mayo de 2012, registrado de entrada el siguiente día 14, la Diputación Foral de Gipuzkoa se limita a ratificar los argumentos expuestos en su anterior escrito de alegaciones, solicitando que la Junta Arbitral resuelva de acuerdo con ellas.

El representante de la entidad dirigió por vía telemática al Secretario de la Junta Arbitral una comunicación de fecha 13 de diciembre de 2012 en la que afirma que la tributación por el Impuesto sobre Sociedades durante el ejercicio 2006 correspondió en su totalidad al Territorio Histórico de Gipuzkoa y rebate la postura contraria que considera que mantiene el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 20 de noviembre de 2009. A estos efectos acompaña a su escrito copia de un acta de comprobado y conforme extendida por la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 11 de diciembre de 2009 relativa a dicho impuesto y ejercicio en la que se acepta dicha tributación exclusiva a la Diputación Foral de Gipuzkoa.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

**1.** La petición a la Junta Arbitral que formula la AEAT en su escrito de alegaciones de 18 de mayo de 2012 de que "acuerde el archivo del procedimiento al haberse satisfecho [sus] pretensiones" equivale al desistimiento de éstas. Respecto de esta forma de terminación del procedimiento dispone el artículo 90.1 LRJ-PAC que "[t]odo interesado podrá desistir de su solicitud...". En el presente procedimiento de conflicto la posición de interesado es la que adopta la AEAT. El artículo 91.2 LRJ-PAC establece que "[l]a Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continua-

ción en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento". En cumplimiento de esta norma, la Junta Arbitral debe declarar terminado el presente procedimiento.

**2.** Sin embargo, la declaración de la terminación del procedimiento tiene como presupuesto que éste haya sido debidamente incoado. Ello es dudoso en el presente caso en vista de la cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral, que tiene una naturaleza fundamentalmente abstracta. En efecto, no se pide a la Junta Arbitral que se pronuncie acerca de un volumen de operaciones fijado cuantitativamente por una Administración, cuya corrección es discutida por otra y de cuya cuantía se deriven según el Concierto consecuencias en cuanto a la normativa aplicable, la exacción de un impuesto o su inspección, generándose así un conflicto de competencias. Obsérvese que en el presente procedimiento no se menciona en ningún momento cuál es el volumen de operaciones de la entidad que la Diputación Foral de Gipuzkoa ha considerado existente; únicamente se afirma por la Diputación en su escrito de alegaciones de 25 de noviembre de 2011 que su cuantificación fue única para el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, según una diligencia que no consta en el expediente, y que en los ejercicios 2004 y 2005 fue inferior a 6 millones de euros, afirmación que no es discutida por la AEAT.

Los razonamientos del escrito de planteamiento de la AEAT, aunque suscitados por los datos relativos a ENTIDAD, S.L., giran en su totalidad sobre la interpretación de los conceptos de volumen de operaciones y de proporción de volumen de operaciones adoptados por el Concierto Económico y tienen, en consecuencia carácter general y abstracto. De aquí que lo que la AEAT pide inicialmente a la Junta Arbitral no es que rectifique de una manera determinada un volumen de operaciones previamente cuantificado por la Diputación Foral de Gipuzkoa sino que lleve a cabo su cómputo de acuerdo con las normas del Concierto Económico tal y como éstas son interpretadas por la AEAT.

Tampoco origina el presente conflicto el hecho de que una Administración (en el presente caso la Di-

putación Foral de Gipuzkoa), sobre la base de un volumen de operaciones tenido en cuenta por ella haya asumido competencias que otra Administración (en el presente caso la AEAT) considera que transgreden las propias, que es el supuesto específico de los conflictos competenciales cuyo conocimiento es función de la Junta Arbitral. Por eso el “requerimiento de inhibición” dirigido por la AEAT a la Diputación Foral de Gipuzkoa lo que exige de ésta no es que cese en el ejercicio de una competencia que aquélla considera que le pertenece, sino que determine el volumen de operaciones de la entidad ajustándose a la interpretación que la AEAT considera correcta. Tiene, pues, razón la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa cuando afirma en su informe de 2 de junio de 2010 que “[e]l requerimiento de inhibición como requisito previo para el inicio del procedimiento a seguir para la resolución de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias no parece el procedimiento adecuado, ya que se entiende por parte de esta Inspección que no existe un conflicto de competencia ni de interpretación en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados”.

Prueba del carácter abstracto de la discrepancia que la AEAT consideró inicialmente existente es que la AEAT considera que el objeto del conflicto ha desaparecido cuando se pone de manifiesto que existe una coincidencia en cuanto al concepto de “volumen de operaciones” del Concierto Económico, aceptando sin discusión las cuantías determinadas por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que, como ya hemos señalado, no son objeto de controversia en el presente procedimiento.

Pues bien, de las normas que regulan las funciones de la Junta Arbitral se deduce que no entra dentro de sus atribuciones resolver cuestiones abstractas de interpretación del Concierto Económico sin relación con conflictos concretos. Así se infiere del artículo 66 del Concierto Económico, que habla de “resolver conflictos” o “conocer de conflictos” y se refiere en general al “conflicto de competencias”. A la misma conclusión se llega a la vista de los artículos 3 y 10 a 12 RJACE, todos los cuales se refieren a conflictos de

competencias. Este es el supuesto contemplado por el artículo 13 RJACE cuando exige la formulación de un requerimiento de inhibición como requisito para el planteamiento del conflicto.

En vista de la ausencia en el presente caso de un conflicto de competencias realmente existente —sin perjuicio de que pudiese suscitarse en un momento posterior— el conflicto fue indebidamente planteado y debe inadmitirse.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### **ACUERDA**

Inadmitir el presente conflicto.

**Objeto del conflicto - Domicilio fiscal de persona jurídica**

**Resolución R 2/2013 Expediente 02/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 25 de enero de 2013

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Mugarza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

**ACUERDO**

Sobre el conflicto planteado entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Álava acerca del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 SL (NIF -----), expediente 2/2010

**I. ANTECEDENTES**

El conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de fecha 12 de marzo de 2010, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el día 16 de marzo de 2010 y admitido a trámite el 24 de junio de 2011. Formularon alegaciones la Diputación Foral de Álava, por medio de escrito fechado el 17 de noviembre de 2011, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 18 de noviembre de 2011, y tras la puesta de manifiesto del expediente, se presentaron escritos de alegaciones por la AEAT, de fecha 9 de febrero de 2012, con registro de presentación en Correos del 10 de febrero de 2010, por la Diputación Foral de Álava, de fecha 8 de febrero de 2012, con registro de entrada el 9 de febrero de 2012, y por la entidad ENTIDAD 1, SL, de fecha 10 de febrero de 2012, registrado de entrada el 14 de febrero de 2012.

Del expediente destacamos los siguientes hechos relativos a la sociedad ENTIDAD 1 SL, por ser los relevantes para la solución del presente conflicto:

- a) En fecha que no consta en el Expediente se constituyó la Sociedad Agraria de Trans-

formación ENTIDAD 2 SL, que fue inscrita en el Registro Mercantil de Zaragoza y que conforme al artículo 4 de sus Estatutos, fijó su domicilio social en Ejea de los Caballeros, Zaragoza, POLÍGONO.

- b) Por escritura otorgada en Zaragoza, ante el notario D. NOTARIO 1, para el protocolo de su compañero D. NOTARIO 2, el 25 de marzo de 2002, se transformó en Sociedad Limitada y cambió su denominación a ENTIDAD 1 SL. En esta escritura se recogen acuerdos adoptados por la Junta General de la Sociedad celebrada el 20 de febrero de 2002, con asistencia, presentes o representados, de todos los socios de la misma, y se manifiesta que el domicilio de la sociedad radica en Zaragoza, CALLE 1 – 2º.
- c) De los seis socios que tenía la sociedad al momento de celebrarse la Junta General de 20 de febrero de 2002, cinco de ellos, personas físicas, declaraban tener su domicilio en la provincia de Zaragoza, bien en la capital o bien en Ejea de los Caballeros, y un socio, persona jurídica, declaraba tener su domicilio social en Corella (Navarra), si bien fue representado en la Junta por una persona física domiciliada en Zaragoza. Este socio, la entidad ENTIDAD 3 SA, antes de trasladar su domicilio social a Corella (Navarra), lo había tenido también en Zaragoza, y al trasladarse a Corella en el año 1999, acordó establecer una sucursal en Zaragoza, en la CALLE 1 – 2º, de la que designó representante, según consta en el Registro Mercantil, a D. REPRESENTANTE 1, con domicilio en Zaragoza, en la CALLE 1, principal.
- d) En la misma Junta General de socios del 20 de febrero de 2002, la administración de la sociedad se encomendó a un Consejo de Administración integrado por tres personas físicas, D. REPRESENTANTE 1, domiciliado en Zaragoza, D. REPRESENTANTE 2, domiciliado en Ejea de los Caballeros (Zaragoza) y D. REPRESENTANTE 3, con domicilio en León desde 2005 y anteriormente en La

Rioja y en Madrid. Este acuerdo quedó igualmente recogido en la escritura otorgada en Zaragoza, el 25 de marzo de 2002.

- e) En la Junta General de socios del 29 de octubre de 2002, cuyos acuerdos se elevaron a públicos mediante escritura otorgada igualmente en Zaragoza, ante el notario D. NOTARIO 2 el 18 de noviembre de 2002, se acordó cesar a los administradores D. REPRESENTANTE 1, D. REPRESENTANTE 2 y D. REPRESENTANTE 3, y designar administrador único a uno de ellos, a D. REPRESENTANTE 1, con domicilio en Zaragoza, en la CALLE 1, principal.
- f) A la fecha de planteamiento del conflicto, el capital de ENTIDAD 1 SL era detentado por la entidad ENTIDAD 3 SA, con domicilio social en Corella (Navarra) y con sucursal en Zaragoza, en la CALLE 1 – 2º, que poseía el 93,18% y por D. REPRESENTANTE 3, propietario del 6,82% restante, con domicilio en León desde 2005 y anteriormente en La Rioja y en Madrid.
- g) En el edificio señalado con el número CALLE 1 de Zaragoza tienen su domicilio D. REPRESENTANTE 1, administrador único de ENTIDAD 1 SL y una de sus socias, Dña. SOCIA, y en el piso segundo tiene una sucursal el socio mayoritario, la entidad ENTIDAD 3 SA. El edificio pertenece a la Comunidad de Bienes COMUNIDAD, integrada por las hijas del administrador único de ENTIDAD 1 SL.
- h) En visita efectuada por la inspección tributaria de la AEAT al local del piso segundo de la CALLE 1 de Zaragoza, el 2 de octubre de 2008, se formalizó diligencia en la que se hizo constar que la dependencia tiene los elementos propios de una oficina y que examinando el contenido de alguno de los archivadores, se pudo apreciar que contenía facturas de la Sociedad ENTIDAD 1 SL.

- i) En la Junta General de socios del 5 de diciembre de 2002, cuyos acuerdos se elevaron a públicos mediante escritura otorgada en Zaragoza, ante el notario D. NOTARIO 2, el 30 de diciembre de 2002, se acordó trasladar el domicilio social de ENTIDAD 1 SL desde Ejea de los Caballeros (Zaragoza) a Vitoria, fijándolo en la calle CALLE 2, domicilio que también corresponde al despacho profesional de D. ASesor, asesor fiscal.
- j) En la Junta General de socios del 30 de mayo de 2006, cuyos acuerdos se elevaron a públicos mediante escritura otorgada en Zaragoza, ante el notario D. NOTARIO 2, el 3 de julio de 2006, se acordó trasladar el domicilio social de ENTIDAD 1 SL desde la calle CALLE 2, de Vitoria, a la calle CALLE 3, también de Vitoria.
- k) La Sociedad ENTIDAD 1 SL se dedicó, en sus inicios, bajo la forma de Sociedad Agraria de Transformación, a la explotación extensiva de ganado bovino, y tras su transformación en SL, se ha dedicado a actividades inmobiliarias.

En el período 2003 a 2007 adquirió la siguientes fincas: 26 fincas radicadas en Onda (Castellón); una finca radicada en Garrapinillos (Zaragoza); dos fincas radicadas en Valdefresno (León); una finca radicada en Olaz (Navarra); una finca radicada en Agón (Zaragoza); una finca radicada en Pisenzque (Zaragoza); cuatro fincas radicadas en Zaragoza capital; una finca radicada en Estepona (Málaga); y unos terrenos, de los que no consta cuántas fincas son, adquiridos en dos transacciones, en Laguardia (Álava).

En todos los casos en los que consta acreditado dónde se otorgaron las escrituras públicas de adquisición de las referidas fincas, resulta que lo fueron: en Zaragoza, en trece fechas distintas; en Utebo (Zaragoza), en seis fechas distintas; y en Gorriaz (Navarra) en una ocasión.

En todas las escrituras, de las que consta el detalle, en las que no compareció en representación de ENTIDAD 1 SL su administrador único, lo hicieron apoderados que acreditaron sus facultades de representación en virtud de escrituras otorgadas, en todos los casos, ante el notario de Zaragoza, D. NOTARIO 2: apoderamientos a D. APODERADO, en fechas 07/04/2006 y 28/11/2006, que interviene en doce escrituras; y apoderamiento a Dña. SOCIA, de fecha 28/10/2005, que interviene en dos escrituras.

- I) En sus alegaciones, ENTIDAD 1 SL manifiesta que proyectó una importante inversión para la construcción de una bodega en Laguardia (Álava) y acredita, con diversa documentación, la realización de estudios preliminares y la repercusión que la noticia alcanzó en algunos medios de comunicación. Pero la propia entidad reconoce que el proyecto se demoró por problemas en la obtención de licencias y que quedó paralizado por la crisis del sector.
- m) Según resulta del Expediente, ENTIDAD 1 SL solamente ha tenido contratadas a dos empleadas: una con contrato limitado a tres meses de vigencia, entre el 20/11/2006 y el 19/02/2007, en jornada de cuatro horas, con categoría de telefonista, y con la función específica de "apoyo a campaña informativa"; y la otra con un contrato indefinido que se inició el 20/11/2006, con categoría de auxiliar administrativa.
- n) Según resulta del Expediente, ENTIDAD 1 SL es, o ha sido, titular de once cuentas bancarias: una en la Caja de Ahorros de Córdoba, sucursal de Villacarrillo (Jaén); dos en la Caja de Ahorros Inmaculada de Aragón, sucursal de La Joyosa (Zaragoza); otra en la Caixa, sucursal de Ejea de los Caballeros; dos en la Caja de Ahorros de Salamanca y Soria, sucursal plaza de Aragón, 5 de Zaragoza; otra en la Caja Rural de Teruel, sucursal Paseo Pamplona, 4 de

Zaragoza; otra en el BBVA, sucursal de Ejea de los Caballeros (Zaragoza); otra en la Caja de Ahorros de Santander y Cantabria, sucursal de Zaragoza; otra en Calalón, sucursal de Zaragoza; otra en Caja Vitoria, Sucursal Independencia de Vitoria,

- o) En el Expediente constan facturas recibidas por ENTIDAD 1 SL que fueron remitidas tanto a su domicilio social de la calle CALLE 3 de Vitoria, como a la dirección de CALLE 1 de Zaragoza.
- p) El 30 de abril de 2008 se personó un actuaria de la AEAT en el domicilio de la calle CALLE 3 de Vitoria, y formalizó una diligencia en la que hizo constar que se trataba de un local de unos doce metros cuadrados, donde fue atendido por Dña. EMPLEADA (que es la empleada con categoría de auxiliar administrativo de ENTIDAD 1 SL), quien le manifestó lo siguiente:
  - I. Que la sociedad es dirigida por D. REPRESENTANTE 1, que se suele desplazar a Vitoria cada quince días.
  - II. Que recibe instrucciones de su jefe, D. REPRESENTANTE 1, que cuenta con oficina en Zaragoza y en Madrid.
  - III. Que las facturas, extractos bancarios y demás documentación que recibe, la remite a CALLE 1 de Zaragoza.
  - IV. Que la gestión contable se realiza en Zaragoza. La contabilidad se encuentra en red y cada vez que va a acceder a la misma avisa previamente a Zaragoza.
  - V. Que desconoce exactamente dónde se lleva la gestión fiscal, ya que la sociedad tiene contratada una asesoría en Vitoria y otra en Zaragoza.

- VI. Que realiza labores administrativas como presentación de declaraciones, que recibe confeccionadas desde Zaragoza.
- VII. Que ella no interviene en los cobros y pagos.
- q) El 13 de mayo de 2008 se constituyó nuevamente la inspección de la AEAT en el domicilio de la calle CALLE 3 de Vitoria, para comprobación de domicilio fiscal, y formalizó una diligencia en la que se hizo constar que fue atendida por Dña. REPRESENTANTE 4, en calidad de representante autorizada, quien le manifestó lo siguiente:
- I. Que el domicilio de CALLE 2, donde se domicilió en un principio, en Vitoria, ENTIDAD 1 SL, es el domicilio profesional de ASESOR AUDITORES.
  - II. Que los servicios que se prestaron a la sociedad por parte de ASESOR AUDITORES consistieron en la gestión fiscal y contable.
  - III. Que la dirección de la sociedad es realizada por su administrador único D. REPRESENTANTE 1, quien se desplaza periódicamente a Vitoria,
  - IV. Que D. CONTABLE es la persona que lleva la contabilidad de las empresas del grupo de D. REPRESENTANTE 1. Que lleva la contabilidad de unas seis empresas radicadas en Zaragoza y en Corella (Navarra), y que se desplaza a Vitoria para la gestión contable de las sociedades domiciliadas en la calle CALLE 3.
  - V. Según los datos que constan en la AEAT, D. CONTABLE está domiciliado en Utebo (Zaragoza) y percibe retribuciones de la CB COMUNIDAD, con domicilio en CALLE 1 de Zaragoza.

No conforme con la fijación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 SL en ninguna de las dos localizaciones en las que sucesivamente se ha fijado su domicilio fiscal en Vitoria, en la calle CALLE 2 a partir del 31/12/2002, y en la calle CALLE 3, a partir del 03/07/2006, la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio, cuyos trámites se describen detalladamente en el escrito de planteamiento del conflicto, que concluyó con el desacuerdo que dio lugar al presente procedimiento.

La AEAT solicita de esta Junta Arbitral una "declaración de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1 SL a la CALLE 1 – 2º, de Zaragoza, con efectos retroactivos del 15/01/03.". Frente a esta pretensión, la Diputación Foral de Álava pide a esta Junta Arbitral que "resuelva el conflicto planteado acordando declarar que el domicilio fiscal de la entidad radica en la dirección correspondiente a la oficina de Vitoria-Gasteiz en el Territorio Histórico de Álava". En los mismos términos formula su petición la representación de la entidad interesada.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha de resolverse por aplicación de las normas del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que definen el domicilio fiscal de las personas jurídicas. Estas normas son las siguientes:

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal

(...)

Cuarto. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

(...)

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente

centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

(...)

**2.** La resolución del presente conflicto exige, por tanto, determinar, de acuerdo con el artículo 43.Cuarto, b) CEPV, si la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad interesada se encontraba efectivamente centralizada en el País Vasco, concretamente en Vitoria, o en territorio común, concretamente en Zaragoza. La noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso. Sólo en el caso de que no pueda establecerse este lugar entraría en juego el criterio supletorio del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado previsto en el inciso 2º de dicho precepto.

**3.** Entrando a conocer del fondo del conflicto, comenzamos recordando, de la mano de la STS de 13 de octubre de 2011 (Recurso de Casación núm. 5908/2000), que: "El domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección". En ese sentido, esta Junta Arbitral ya declaró en sus Resoluciones 4/2009, de 6 de marzo de 2009 y 29/2011, de 22 de diciembre de 2011 que: "A la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisivo es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que no se definen sus contornos. La localización del domicilio fiscal, pues, será un hecho que habrá que acreditar probando que

tales circunstancias concurren en un determinado lugar. La prueba no es tasada, es más, a nivel legal no se establecen pautas al respecto, ni siquiera a título indicativo".

**4.** Dado que el lugar en que se realice la gestión administrativa y la dirección de los negocios es una cuestión fáctica, deben tenerse en cuenta los distintos elementos probatorios que obren en el expediente (el domicilio fiscal de los administradores y apoderados, el resultado de las visitas realizadas al domicilio fiscal de la entidad, los informes y diligencias de constancia de hechos extendidos por los inspectores, los medios personales y la cualificación de los mismos con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, los lugares donde se lleva a cabo la contratación de la sociedad, los lugares en los que se formalizan las escrituras públicas que otorgan sus administradores y apoderados, las cuentas corrientes, etc.), pues todos ellos constituyen o pueden constituir, datos fácticos muy relevantes para determinar el domicilio fiscal de la entidad.

**5.** Del Expediente queda acreditado que el primer domicilio en el que la sociedad fijó su sede social en Vitoria, correspondía al despacho de un profesional de la asesoría fiscal. En el período en el que estuvo localizado el domicilio fiscal en aquella dirección, en CALLE 2, entre el 31/12/2002 y el 03/07/2006, la entidad no tuvo contratado a ningún empleado y tampoco tuvo ningún administrador o apoderado que residiera en Vitoria. Una empleada de la asesoría a cuya sede correspondía el domicilio social de la entidad, compareciendo ante la inspección de la AEAT como representante autorizada de la sociedad, reconoció que los servicios que se prestaron a la sociedad consistieron en la gestión fiscal y contable, pero que la dirección la realizaba un administrador que residía en Zaragoza y que la contabilidad la llevaba una persona que, asimismo, resulta ser residente en la provincia de Zaragoza.

También resulta del Expediente que una vez trasladado el domicilio fiscal fuera del despacho del

asesor fiscal, a la nueva sede de la calle CALLE 3, lo que se realizó el 03/07/2006, durante un período de casi cinco meses ENTIDAD 1 SL ni siquiera puede acreditar que alguien se ocupara de la más elemental tarea de atender a las visitas o recoger la correspondencia, pues hasta el 20/11/2006 no se contrató a ninguna empleada, ni se dispuso de administrador o apoderado residente en Vitoria.

**6.** La contratación de dos empleadas a partir del 20/11/2006 tampoco refuerza en extremo la tesis de que con esos medios se atendiera desde Vitoria la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 SL.

En efecto, de las dos empleadas contratadas, una lo fue solamente por tres meses, a media jornada, y con una función específica y, tan alejada de la gestión y dirección, como era la de "apoyo a campaña de información", y la otra tenía la categoría de auxiliar administrativa.

Es especialmente relevante el testimonio de esta empleada cuando se constituyó la inspección de la AEAT, sin previo aviso, en el domicilio social, y reconoció ante la misma: que la dirección era ejercida por una administrador que se desplazaba a Vitoria cada quince días y que tenía oficina en Zaragoza y en Madrid; que la documentación que recibía la remitía a Zaragoza, a la dirección de CALLE 1; que la gestión contable se realizaba en Zaragoza y que ella, para acceder a la contabilidad, avisaba previamente a Zaragoza; que las declaraciones que ella presentaba en Vitoria se confeccionaban en Zaragoza; y que ella no intervenía en los cobros y pagos.

Y es significativo el testimonio de esta empleada, porque era la única persona ligada a la gestión de la sociedad, radicada en Vitoria.

El valor probatorio de este testimonio queda reforzado por la espontaneidad con la que fue prestado ante una visita no anunciada de la inspección tributaria, y contrasta con la desautorización indigente de documentos que se realiza en el escrito de alegaciones de ENTIDAD 1 SL,

bajo la justificación de su "nerviosismo" y "confusión" ante una visita no concertada de un inspector.

**7.** En el mismo sentido, contradice el orden natural y lógico de una organización empresarial, la pretensión de que la dirección y gestión de una sociedad se realice en una localidad en la que nunca se ha acudido a un notario, pese a ser muy reiteradas las ocasiones en las que la contratación o la formalización de actos de gobierno de la entidad ha requerido la intervención de feudatario público.

Y lo mismo cabe decir de la pretensión de que se gestione y dirija una sociedad desde una localidad en la que únicamente está abierta una de las once cuentas bancarias con las que opera o ha operado, y que incluso esta única cuenta abierta en Vitoria no se haya contratado sino en el año 2010, cuando según se pretende, ya hacía ocho años que la sociedad se dirigía desde Vitoria y, significativamente, coincidiendo con el planteamiento de este Conflicto.

**8.** A la vista del Expediente es obligado concluir que la pretensión de que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 SL haya estado alguna vez en Vitoria, adolece de un déficit probatorio que choca frontalmente con la cantidad y con la contundencia de los indicios y de los hechos constatados que ligan a la sociedad con Zaragoza.

**9.** En definitiva, la valoración conjunta de los elementos de hecho y circunstancias expuestos en los anteriores Fundamentos de Derecho, nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad a la que se refiere el presente conflicto, no se han realizado nunca en Vitoria, sino en Zaragoza. Mientras que la mayoría de tales circunstancias apuntan en esta dirección, son, por el contrario, muy débiles, los datos que apoyan la realidad de la gestión administrativa y dirección en Vitoria.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 SL no ha radicado nunca en Vitoria (Álava), que es el lugar de su domicilio social desde el 31 de diciembre de 2002, sino en Zaragoza

**Objeto del conflicto - Normativa aplicable, a efectos de determinar la pertenencia del sujeto pasivo a un grupo fiscal. Competencia inspectora. Aspectos procedimentales: posible incumplimiento del deber de paralización de las actuaciones derivado del planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral**

**Resolución R 7/2013 Expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 24 de abril de 2013

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Munguiza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

**ACUERDO**

sobre los conflictos planteados por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración tributaria sobre la normativa aplicable a la entidad ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A--1) y la competencia inspectora sobre esta misma entidad, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 8/2008 y 13/2010.

**I. ANTECEDENTES**

1. De los expedientes de ambos conflictos resultan los siguientes antecedentes:

A. Conflictos 8/2008

- a) Los orígenes de este conflicto se remontan al mes de octubre de 2003 en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició actuaciones de comprobación inspectora cerca del grupo consolidado 2/86, cuya sociedad dominante es la sociedad SOCIEDAD 1, S.A. (NIF A--2). Dichas actuaciones tenían carácter parcial, con el alcance de determinar qué entidades debían formar parte del grupo

y, en su caso, realizar las rectificaciones procedentes en la base imponible de éste y practicar las liquidaciones pertinentes del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002.

Como consecuencia de las mencionadas actuaciones el 31 de mayo de 2004 se firmó con SOCIEDAD 1, S.A. como sociedad dominante del grupo fiscal 2/86 el acta de disconformidad A02-70863862, en la que se determinaba que la entidad ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) (en adelante, ENTIDAD 1) había sido indebidamente excluida de dicho Grupo en el ejercicio 2002, puesto que en el ejercicio 2001 dicha entidad había superado los 6 millones de euros y había realizado en territorio común más del 75% de su volumen de operaciones, de acuerdo con su declaración del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200).

El 17 de septiembre de 2004 la AEAT practicó la liquidación derivada de la mencionada acta, frente a la cual SOCIEDAD 1, S.A. interpuso reposición iniciando así una vía de recurso que se vería entrelazada con las actuaciones de esta Junta Arbitral en la forma que más adelante se indicará.

- b) En vista de las mencionadas actuaciones, el 31 de octubre de 2003 la Diputación Foral de Bizkaia remitió a la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Hacienda un escrito de igual fecha en el que, en virtud de los fundamentos que alegaba, afirmaba que la competencia normativa y de inspección sobre ENTIDAD 1 correspondía a la Hacienda Foral de Bizkaia, por lo que dicha entidad no formaba parte del grupo fiscal dominado por SOCIEDAD 1, S.A.; manifestaba que suscitaba conflicto competencial con la Oficina Nacional de Inspección de la AEAT ante la Junta Arbitral del Concierto; y requería al Ministerio de Hacienda y a la AEAT para que cumpliesen lo dispuesto en el artículo 66.2 del Concierto Económico.

Contra la desestimación presunta de este requerimiento la Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que fue tramitado con el número 583/2004. En su sentencia de 22 de febrero de 2006 la Sala estimó el recurso, anulando las actuaciones realizadas por la AEAT a partir del requerimiento y declaró la competencia de la Junta Arbitral, que aún no se había constituido.

Contra la citada sentencia del TSJ del País Vasco interpuso la Administración del Estado el recurso de casación número 2399/06, que fue resuelto por la sentencia de 10 de julio de 2008 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. La Sala estima en parte el recurso y anula las actuaciones administrativas controvertidas por considerar que el artículo 66.2 del Concierto Económico, que ordena a las Administraciones afectadas que detengan sus actuaciones una vez que el conflicto se suscite, no es aplicable cuando no interviene la Junta Arbitral, como sucedía en el supuesto enjuiciado. Por otra parte, rechaza la pretensión del Estado de que resuelva a favor de la AEAT el fondo de la controversia, declarando su competencia para llevar a cabo tales actuaciones, con el argumento de que esta cuestión de fondo no había sido planteada en la instancia. Esta declaración fue decisiva, como se verá, en el curso del conflicto 8/2008, ahora examinado, al que el Tribunal Supremo hace alusión expresa.

- c) Los miembros de la Junta Arbitral del Concierto Económico fueron nombrados por acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto en su sesión de 30 de julio de 2007. El 14 de marzo de 2008 el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia dirigió a la Junta Arbitral un escrito remitiéndole los expedientes relativos a los conflictos planteados con anterioridad a aquella fecha, entre los que se

encontraba el correspondiente a ENTIDAD 1. La documentación relativa a este conflicto se reducía al escrito dirigido por el Director de la Hacienda Foral de Bizkaia al Ministerio de Hacienda de 31 de octubre de 2003, al que se ha hecho referencia en el apartado b) anterior. Con anterioridad a su comparecencia ante la Junta Arbitral, la Diputación Foral de Bizkaia se había dirigido nuevamente al Ministerio de Hacienda, esta vez a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas, por medio de un escrito de fecha 11 de julio de 2007, que algunas veces se cita en el expediente como escrito de planteamiento del conflicto 8/2008. Este escrito, que no fue presentado ante la Junta Arbitral, reproduce íntegramente el de 31 de octubre de 2003, al que añade que "se quiere recordar que por medio de escrito de fecha 31 de octubre de 2003 ya se sustanció otro conflicto de competencias en relación con idéntica entidad y ejercicio impositivo ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico y se interpuso un recurso contencioso-administrativo ... contra el Ministerio de Hacienda ante su negativa a aplicar lo dispuesto en el artículo 66 del vigente Concierto Económico". Seguidamente el citado escrito se refiere a la estimación de este recurso por el TSJ del País Vasco en su sentencia de 22 de febrero de 2006, de la que acompaña copia, y reitera el requerimiento a la AEAT de paralización de las actuaciones y de estricto cumplimiento de la sentencia.

En su sesión de 12 de mayo de 2008 la Junta Arbitral acordó admitir a trámite todos los conflictos relacionados en el escrito de la Hacienda Foral de Bizkaia de 14 de marzo de 2008. Rechazó, sin embargo, admitir a trámite el relativo a ENTIDAD 1, por considerar que encontrándose pendiente de fallo el recurso de casación número 2399/06 contra la sentencia del TSJ del País Vasco de 22 de febrero de 2006, procedía aplicar el artículo 9, párrafo se-

gundo, del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que impide plantear conflictos sobre cuestiones pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia. Contra este acuerdo interpusieron ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia sendos recursos contencioso-administrativos ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que recibieron los números 434/2008 y 435/2008.

Pendientes dichos recursos, se dictó por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo la sentencia de 10 de julio de 2008, más arriba citada. Como hemos indicado, la Sala rehusó pronunciarse en ella acerca de la cuestión de fondo de la competencia para realizar las actuaciones inspectoras controvertidas, por no haber solicitado en la instancia tal pronunciamiento el recurrente. En el Fundamento de Derecho 8º afirma la Sala lo siguiente:

"La cuestión de la competencia inspectora no fue examinada por la Sala de instancia, ya que el recurso se centró sobre la inobservancia del procedimiento establecido en caso de conflicto, ante la Junta Arbitral, por lo que no cabe en estos momentos el oportuno pronunciamiento, sin perjuicio de lo que decida dicha Junta Arbitral, al encontrarse en la actualidad constituida."

La Sala ha tenido conocimiento que la Junta Arbitral, en su reunión de 12 de Mayo de 2008, acordó no admitir a trámite del planteamiento del conflicto de competencias, por considerar que una vez interpuesto y admitido recurso de casación por la Administración del Estado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, esta Sala podía rectificar la doctrina establecida por aquel y declarar su competencia para conocer del conflicto, posibilidad que adquiría mayor con-

sistencia ante la sentencia del Tribunal Constitucional 26/2008. Sin embargo, ha de recordarse que ante las pretensiones ejercitadas en la demanda, la Sala de instancia no pudo pronunciarse sobre la competencia controvertida, por lo que esta cuestión no se encontraba pendiente de resolución por los Tribunales de Justicia".

Conocido este fallo, ENTIDAD 1 dirigió a la Junta Arbitral un escrito de fecha 26 de septiembre de 2008 solicitando con base en él la revocación del anterior acuerdo de inadmisión a trámite de 12 de mayo de 2008. La Junta Arbitral aceptó esta solicitud y por acuerdo de fecha 10 de noviembre de 2008 resolvió revocar dicho acuerdo. En vista de ello, ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia desistieron de sus recursos contra el acuerdo revocado.

d) Paralelamente a las vicisitudes del conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia inicialmente el 31 de octubre de 2003 y nuevamente ante la Junta Arbitral ya constituida el 14 de marzo de 2008, había continuado su andadura la vía de recurso promovida por SOCIEDAD 1, S.A. contra la liquidación de 17 de septiembre de 2004, derivada del acta A02-70863862, en la que se produjeron inicialmente las siguientes resoluciones:

–Acuerdo de la Oficina Nacional de Inspección de 4 de noviembre de 2004, que estima parcialmente el recurso de reposición.

–Resolución de 31 de enero de 2008 del Tribunal Económico-Administrativo Central en la reclamación número RG 317/2005, por la que, teniendo en cuenta que se había promovido conflicto de competencias ante la Junta Arbitral ya constituida, el TEAC acuerda suspender la tramitación de la reclamación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 66.Dos del Concierto Económico.

–Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008, que, en vista de la inadmisión a trámite del conflicto por la Junta Arbitral (todavía en vigor) y de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, levanta la suspensión de la tramitación de la reclamación y entrando a conocer de su fondo, resuelve desestimarla.

La Junta Arbitral tuvo conocimiento de esta última resolución a través del escrito de alegaciones de la AEAT en el conflicto 8/2008, de fecha 12 de febrero de 2009, que tuvo entrada en su registro el siguiente día 13, al que acompañaba copia de la misma. En vista de dicha resolución, la Junta Arbitral adoptó el 15 de mayo de 2009 el acuerdo P 3/2009, en el que afirmó que una vez revocado el inicial acuerdo de inadmisión a trámite del conflicto en virtud de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, la Junta había recuperado su competencia exclusiva para conocer del mencionado conflicto, por lo que de haber tenido el TEAC conocimiento de ello hubiera debido inhibirse en su favor. En consecuencia, la Junta Arbitral acordó manifestar dicha competencia exclusiva y remitir comunicación en este sentido, acompañando copia de los oportunos antecedentes, al Tribunal Contencioso-Administrativo que estaba conociendo del recurso interpuesto por SOCIEDAD 1, S.A. contra la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008.

Este Tribunal era la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, que decidió el aludido recurso, con el número de autos 477/2008, mediante su sentencia de 23 de marzo de 2011. En ella expone la Sala con riguroso detenimiento los complejos trámites seguidos por el asunto, incluidos los sufridos por el conflicto ante la Junta Arbitral, entre los que recoge el acuerdo de la Junta Arbitral al que acaba de hacerse referencia. La Sala se pronuncia en términos sumamente rotundos por "la absoluta falta de compe-

tencia del Tribunal Económico Administrativo Central para resolver el fondo de la cuestión suscitada", añadiendo que "la Sala no alberga ninguna duda de que una vez planteado el conflicto de competencias el 14 de marzo de 2008 por la Diputación Foral de Bizkaia, el único órgano que tiene atribuida legalmente la competencia para pronunciarse sobre el fondo de la cuestión es la Junta Arbitral, en virtud de lo dispuesto en el artículo 66.2 de la Ley del Concierto Económico con el País Vasco y del artículo 3 del Real Decreto 1760/2007, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral". Llega la Sala de este modo a la siguiente conclusión:

"Consiguentemente, el TEAC carecía de competencia para pronunciarse sobre la procedencia o no de incluir a ENTIDAD 1 SAU en el grupo fiscal 2/86, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, lo que hace que su resolución incurra en un vicio de nulidad de pleno derecho, pues, se reitera, existiendo un conflicto de competencia planteado ante la Junta Arbitral, este organismo tiene la competencia exclusiva para pronunciarse".

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional rechaza el argumento aducido de contrario por el Abogado del Estado de que la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008 es anterior al acuerdo revocatorio de la Junta Arbitral de 10 de noviembre de 2008, al que opone la consideración de que el acuerdo de inadmisión de 12 de mayo no era firme por estar recurrido en casación (recursos núm. 434/2008 y 435/2008).

Argumenta SOCIEDAD 1, S.A. que el recurso contencioso-administrativo número 434/08 finalizó mediante Auto de 21 de enero de 2009, por el que se declaró terminado el recurso por desistimiento de ENTIDAD 1, desistimiento que se produjo sólo después de que la Junta Arbitral revocase

su anterior resolución de 12 de mayo de 2008, que era el objeto del recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, por lo que dicho recurso perdió su objeto desde el momento en que la Junta Arbitral admitió a trámite el 10 de noviembre de 2008 el planteamiento del conflicto. Afirma la Sala lo siguiente:

"En este sentido, confirma la Sala la afirmación de la parte actora, relativa a que la revocación por parte de la Junta Arbitral de su anterior resolución de 12 de mayo de 2008, no supone el planteamiento de un nuevo conflicto de competencias, sino la admisión del conflicto ya planteado el 14 de marzo de 2008, por lo que los efectos de la paralización de actuaciones previstas en el artículo 66.2 de la Ley del Concierto Económico y en el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, adquieren plena vigencia desde el 14 de marzo de 2008. En este sentido, recordar que la resolución de la Junta Arbitral de 10 de noviembre de 2008 habla de '... admitir a trámite el planteamiento del mencionado conflicto', esto es, del conflicto planteado en su día, no de un conflicto nuevo.

Buena prueba de ello, y por ende, de que nos encontramos ante el mismo conflicto planteado el 14 de marzo de 2008, es que la Junta Arbitral, tras tener conocimiento de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que ahora se enjuicia, declara expresamente que el Tribunal Económico Administrativo Central debería haberse inhibido a su favor y manifiesta su competencia para resolver la cuestión planteada".

Afirma también la citada sentencia de la Audiencia Nacional que "la resolución del TEAC que se examina soslaya lo declarado por el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico octavo de su Sentencia de 10 de julio de 2008, en el que de forma terminante declara que no entra a conocer del conflicto de competencia porque no era

el objeto del recurso interpuesto ante él y que, por tanto, deberá entrar a conocer y resolver el conflicto la Junta Arbitral, al encontrarse constituida. ... En suma, el Tribunal Económico-Administrativo Central, pese a conocer que el Tribunal Supremo se había pronunciado sobre la competencia de la Junta Arbitral, entró a conocer el fondo de dicho conflicto y acordó desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta...".

Añade la citada sentencia que el levantamiento de la suspensión de la tramitación de la reclamación, que había sido acordada el 31 de enero de 2008, contradice el motivo por el que el TEAC había decidido dicha suspensión, que fue la constitución de la Junta Arbitral:

"Si el motivo que provocó el acuerdo de la suspensión fue el planteamiento del conflicto y la constitución de la Junta Arbitral, no existían razones fundadas para dejar sin efecto dicho acuerdo, puesto que la resolución inicial de la Junta Arbitral de 12 de mayo de 2008 no era firme y, fundamentalmente, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 10 de julio de 2008, anterior a la resolución del TEAC que ahora se enjuicia, determinó que la Junta Arbitral debía conocer y resolver el conflicto de competencia planteado ("... sin perjuicio de lo que decida la Junta Arbitral, al encontrarse en la actualidad constituida")".

Finalmente, el Abogado del Estado argumentó que, puesto que la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008 había casado la declaración de nulidad de las actuaciones realizadas por la AEAT hecha por el TSJ del País Vasco por infracción del artículo 66.Dos del Concierto Económico, la impugnación del acuerdo de liquidación cuya legitimación venía así, a su juicio, a reconocerse, debía producirse ante el TEAC, sin que existiese falta de competencia de éste. La Sala de la Audiencia Nacional replica que lo que el Tribunal Supremo esta-

bleció en la citada sentencia es que el artículo 66.Dos del Concierto Económico no era aplicable a las actuaciones entonces cuestionadas, ya que sólo entra en juego en los supuestos de intervención de la Junta Arbitral, que no se hallaba constituida. Tras la constitución de este órgano, dicho precepto entra de lleno en aplicación, alcanzando, sostiene implícitamente la Sala, a la intervención de los órganos económico-administrativos.

Frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011 interpuso la Administración del Estado recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que fue tramitado con el número 2304/2011. La sentencia de la Sección Segunda de dicha Sala de 12 de noviembre de 2012 desestimó el recurso, en virtud de los siguientes razonamientos, sucintamente expuestos: el TEAC alzó la suspensión de la tramitación de la reclamación antes de que se revocara la resolución de la Junta Arbitral del Concierto que inadmitió a trámite el conflicto competencial, y desestimó la reclamación, aun conociendo la existencia del recurso contencioso-administrativo 434/2008. Al actuar de este modo, "es patente... que el Tribunal Económico-Administrativo Central se inmiscuye con esa resolución en las funciones atribuidas a la Junta Arbitral por el artículo 66.1 de la Ley del Concierto... La consecuencia jurídica que deriva de lo expuesto no puede ser otra que la alcanzada por la Sala a quo en el penúltimo párrafo del fundamento cuarto", en el que declara la falta de competencia del TEAC para pronunciarse sobre las cuestiones sometidas a la Junta Arbitral, única competente para ello. Concluye la sentencia con el siguiente párrafo:

"Y es que, sabiendo de la existencia del recurso contencioso-administrativo 02/434/2008, interpuesto ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo por ENTIDAD 1, S.A., contra el acuerdo de la Junta Arbitral

de 12 de mayo de 2008, el Tribunal Económico-Administrativo Central no debió alzar la suspensión que acordó en resolución de 31 de enero de 2008, incluso si desconocía el recurso contencioso-administrativo 02/435/2008 interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, hasta no tener constancia fehaciente de la firmeza del acuerdo de inadmisión a trámite de conflicto competencial, porque antes de ese momento el conflicto debía seguir entendiéndose planteado ante la Junta Arbitral y, por ende, plenamente aplicable el artículo 66.2 de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco".

- e) La larga, enmarañada y costosa serie de actuaciones que hemos descrito ha dado únicamente como resultado establecer definitivamente la competencia de la Junta Arbitral para conocer del conflicto inicialmente planteado por la Diputación Foral de Bizkaia acerca de la competencia de la AEAT para realizar las actuaciones inspectoras sobre ENTIDAD 1 que se documentaron con el acta A02-70863862, de la que se deriva el acuerdo de liquidación de 17 de septiembre de 2004. La tramitación de este conflicto, al que se asignó el número 8/2008, se inició en virtud del acuerdo de la Junta Arbitral de 10 de noviembre de 2008, por el que revocó la inadmisión acordada el 12 de mayo de 2008.

Por providencia del Presidente de la Junta Arbitral de 8 de enero de 2009 se notificó formalmente a la AEAT el planteamiento del conflicto y se la emplazó para formular alegaciones en el plazo de un mes, de acuerdo todo ello con lo dispuesto en el artículo 16.2 RJACE. La AEAT formuló alegaciones por medio de un escrito de su Director General de fecha 12 de febrero de 2009, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 13.

Concluida la instrucción del expediente, este se puso de manifiesto para alegacio-

nes a las Administraciones parte en el conflicto y a ENTIDAD 1 por sendas diligencias de 30 de enero de 2013. Han formulado alegaciones en ese trámite la Diputación Foral de Bizkaia, mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 25 de febrero de 2013, registrado de entrada en la Junta Arbitral el día 27, y ENTIDAD 1, por medio de un escrito de fecha 14 de marzo de 2013, que lleva un sello del Servicio de Correos con la fecha del siguiente día 15. La AEAT no ha formulado alegaciones.

- f) En el largo tiempo que ha durado la tramitación del conflicto 8/2008 se han producido nuevas actuaciones de la AEAT en relación con SOCIEDAD 1, S.A., que afectan directamente a ENTIDAD 1, respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002. Estas actuaciones no sólo han hecho acto de presencia en los escritos de las partes en el mencionado conflicto, sino que han dado lugar al planteamiento del nuevo conflicto 13/2010, que viene así a imbricarse con el anterior.

Las aludidas actuaciones, iniciadas el 15 de febrero de 2006, consistieron en la realización por la AEAT de una comprobación de carácter general del grupo fiscal 2/86, del que, como ya quedó indicado, es sociedad dominante SOCIEDAD 1, S.A. El resultado de tales actuaciones fue documentado, por lo que aquí interesa, en las siguientes actas de discrepancia:

Nº	Fecha	Ejercicio
A02-71433705	6-5-2008	2001
A02-71455240	26-6-2008	2002

Estas actas dieron lugar a sendos acuerdos de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 29 de septiembre de 2008 y 4 de noviembre de 2008, en los que se incluye a ENTIDAD 1 en el grupo fiscal. La pertenencia de ENTIDAD 1 al grupo de

consolidación 2/86 ya estaba planteada en el conflicto 8/2008 y vuelve a suscitarse con nuevos argumentos en el posterior conflicto 13/2010, cuyos antecedentes pasamos a exponer.

#### B. Conflictos 13/2010

a) El conflicto 13/2010 fue planteado por medio de un escrito del Secretario General Técnico de la Diputación Foral de Bizkaia de 16 de abril de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral en la misma fecha, por el que notifica a este órgano el acuerdo de interponer el conflicto adoptado el 14 de abril de 2010 por el Director General de Hacienda de la Diputación. Se acompaña al acuerdo un informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de fecha 8 de marzo de 2010 en el que se expone la posición de la Diputación Foral de Bizkaia en el presente conflicto. Asimismo se adjunta al acuerdo copia del requerimiento de inhibición fechado el 9 de marzo de 2010 y notificado a la AEAT el siguiente día 10.

Los términos de este requerimiento, literalmente reproducidos por el acuerdo de interposición del conflicto, son los siguientes: se requiere de inhibición a la AEAT

"respecto de las actuaciones de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002 de la entidad ENTIDAD 1, S.A., con NIF: A---1, por considerar en ambos casos que los criterios empleados para determinar el volumen de operaciones realizado en cada territorio a efectos del Impuesto sobre Sociedades no se ajustan a Derecho en cuanto a los clientes sujetos a tarifa integral y, en lo que se refiere específicamente al ejercicio 2002, porque la competencia para desarrollar las mismas corresponde a esta Hacienda Foral de Bizkaia de conformidad con lo dispuesto en el vigente Concierto Económico con la Comunidad del País Vasco, aprobado por medio de la Ley

12/2002, de 23 de mayo, además de encontrarse esta cuestión pendiente de resolución ante la Junta Arbitral del Concierto Económico en el conflicto 8/2008...".

La afirmación de que los criterios empleados para determinar el volumen de operaciones realizados en cada territorio a efectos del Impuesto sobre Sociedades en cuanto a los clientes sujetos a tarifa integral no se ajustan a Derecho alude a un método de determinación de dicho volumen de operaciones propugnado por ENTIDAD 1 en el curso del procedimiento de comprobación del grupo de consolidación 2/86 al que más atrás hemos hecho referencia, que hace suyo la Diputación Foral de Bizkaia. Esta cuestión ya había sido mencionada en el conflicto 8/2008, tanto por la AEAT, en su escrito de alegaciones de 12 de febrero de 2009, como por ENTIDAD 1 en el suyo de 14 de marzo de 2013, con mayor motivo, dada la fecha reciente de éste, posterior incluso al escrito de la entidad en el conflicto 13/2010; pero pasa a ocupar un papel central en este último conflicto, como más adelante se expondrá.

- b) Tras el planteamiento del conflicto formuló alegaciones la AEAT, mediante escrito de fecha 29 de septiembre de 2011, que lleva un sello del Servicio de Correos con la fecha del siguiente día 30. La AEAT rechaza, por una parte, el método de determinación del volumen de operaciones realizado en cada territorio propugnado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1; por otra parte, sostiene su competencia para la realización de actuaciones inspectoras frente a ENTIDAD 1 respecto al ejercicio 2002. Finalmente, niega la AEAT que sus actuaciones infringiesen el deber de paralización derivado del planteamiento del conflicto.
- c) En el trámite de puesta de manifiesto del expediente presentaron sendos escritos de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia

de fecha 23 de mayo de 2012 (registrado de entrada en la Junta Arbitral ese mismo día) y ENTIDAD 1 de fecha 7 de junio de 2012 (registrado de entrada en la Junta Arbitral el mismo día), en los que insisten en su posición común y rebaten los argumentos aducidos de contrario por la AEAT.

- 2.** En su reunión del día 27 de marzo de 2013 la Junta Arbitral acordó la acumulación de los expedientes 8/2008 y 13/2010.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

**1.** Las cuestiones planteadas por los dos conflictos acumulados que ahora se examinan han permanecido invariables desde el planteamiento inicial del primero de ellos, el 8/2008. Tales cuestiones, referidas al Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1, ejercicio 2002, eran las siguientes: 1º) Si la normativa aplicable era la estatal o la del Territorio Histórico de Bizkaia, y 2º) Si la competencia para la inspección de ENTIDAD 1 pertenecía a la Administración del Estado o a la Hacienda Foral de Bizkaia. La respuesta a la primera cuestión determina la pertenencia o no de ENTIDAD 1 al grupo fiscal 2/86, cuya sociedad dominante es SOCIEDAD 1, S.A., cuestión controvertida también desde el inicio de los presentes conflictos.

En el conflicto 13/2010 se plantea una cuestión independiente de las anteriores, a saber, si al extender las actas A02-71433705 y A02-71455240, con las que la Inspección de la AEAT documentó las actuaciones de comprobación general del mencionado grupo de consolidación y dictar los correspondientes actos de liquidación, la AEAT infringió el deber de paralización de las actuaciones derivado del planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral.

Por lo demás, el conflicto 13/2010 versa exactamente sobre las mismas cuestiones relativas al Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1 que el 8/2008. Tan sólo pasa en él a desempeñar un papel predominante la cuestión planteada por la nueva metodología para la determinación del volumen de operaciones realizado por la entidad en los distintos territorios, que ya había aparecido

en el conflicto precedente. No se trata, pues, de un nuevo objeto del conflicto sino de un nuevo razonamiento en apoyo de la tesis mantenida por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 acerca de la aplicación a ésta del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2002. En rigor ambos conflictos tienen el mismo objeto y, por tanto, son materialmente uno sólo; de aquí la obvia procedencia de su acumulación. Puede afirmarse que el planteamiento del 13/2010 tenía por finalidad principal introducir en el debate la cuestión acerca de la metodología de la territorialización del volumen de operaciones.

Examinaremos en primer lugar la cuestión relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, que es la principal que plantean los presentes conflictos y constituyen su fondo, dejando para un segundo momento el estudio de la referente a la paralización de las actuaciones.

**2.** Antes de entrar a examinar la cuestión de fondo una escrupulosa observancia del principio de congruencia nos exige hacer referencia a una cuestión planteada por la AEAT en su escrito de alegaciones en el conflicto 8/2008, de fecha 12 de febrero de 2009. En el primer fundamento de Derecho de este escrito la AEAT señala que SOCIEDAD 1, S.A. entabló recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008, dictada en la reclamación interpuesta por dicha entidad contra el acto de liquidación de 17 de septiembre de 2004, e invoca el criterio de esta Junta Arbitral en el sentido de que cuando la interposición de esta clase de recursos es posterior al planteamiento del conflicto no es aplicable el artículo 9 RJACE sino que procede la suspensión del procedimiento ante la Junta Arbitral.

Frente a esta alegación de la AEAT argumenta con acierto ENTIDAD 1 en su escrito de 14 de marzo de 2013 que el mencionado recurso contencioso-administrativo, que fue tramitado con el número 477/2009 y resuelto por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011, no se refería a la cuestión de fondo del conflicto pendiente, para cuya resolución la Sala declara la

competencia de esta Junta Arbitral. Esta sentencia fue confirmada, como ya quedó indicado, por la de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2012, recaída en el recurso 2304/2011.

Cabe añadir que, como ha quedado indicado en los antecedentes, la tramitación del conflicto 8/2008 fue iniciada por la Junta Arbitral tras la revocación de su anterior acuerdo de inadmisión a trámite, adoptada en vista de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, que rechazó que la competencia sobre la cuestión de fondo estuviese sub judice y reconoció la competencia de esta Junta Arbitral.

**3.** La cuestiones de fondo planteadas por los presentes conflictos han de ser resueltas por aplicación, en primer lugar, de los siguientes preceptos del Concierto Económico, en su redacción originaria, aplicable a partir del 1 de enero de 2002, de acuerdo con la Disposición Final Única de su Ley de aprobación 12/2002, de 23 de mayo:

#### 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 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán 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 6 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 re-

cargo 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 el 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.

(...)

#### 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 6 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 6 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.

(...)

Artículo 20. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, y grupos fiscales.

(...)

Dos. 1. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.

(...)

De acuerdo con los preceptos transcritos, los requisitos necesarios para que un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades domiciliado fiscalmente en el País Vasco, como es el caso indiscutido de ENTIDAD 1, estuviesen sometidos en el ejercicio 2002 a la normativa estatal eran los siguientes:

- Que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y
- Que en dicho ejercicio se hubiese realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones.

Los mismos requisitos se exigían para atribuir la competencia inspectora a la Administración del Estado.

A su vez, la pertenencia de ENTIDAD 1 al grupo fiscal 2/86, régimen común, dependía de que le fuese aplicable la normativa estatal.

Es pacífico que en el ejercicio 2001 el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 superó la cantidad de 6 millones de euros, por lo que la solución de las cuestiones controvertidas en los presentes con-

flictos depende exclusivamente del porcentaje de dicho volumen de operaciones que se considere realizado en territorio común en ese ejercicio.

Los porcentajes de volumen de operaciones declarados por ENTIDAD 1 en 2001 fueron los siguientes:

- Territorio común	73,14
- Bizkaia	15,99
- Gipuzkoa	05,19
- Araba/Álava	02,00
- <u>Navarra</u>	<u>03,68</u>
	100,00

Con arreglo a estos porcentajes, el 75 por 100 del volumen de operaciones se consideraría realizado en territorio común si se entiende que forma parte de este territorio el de la Comunidad Foral de Navarra. Esta es la cuestión principalmente controvertida en el conflicto 8/2008.

Sin embargo, de acuerdo con el nuevo método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones realizado en los distintos territorios, que seguidamente se expondrá, el porcentaje realizado en territorio común en el ejercicio 2002 no alcanzaría el 75 por 100 del total aunque se considere que el territorio de la Comunidad Foral de Navarra forma parte a estos efectos del territorio común. En consecuencia, si se aceptase el nuevo método, dejaría de tener relevancia en dicho ejercicio la calificación del territorio navarro como común o no. Por tanto, el orden lógico del análisis exige examinar en primer lugar la conformidad a Derecho del repetido método de cómputo.

Nuevo método de cálculo del porcentaje de volumen de operaciones propugnado por la Diputación Foral de Bizkaia

**4.** La determinación del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio resulta, de acuerdo con el artículo 14.Tres del Concierto, de la aplicación de las reglas sobre el lugar de realización de las operaciones que establece el artículo 16 del mismo texto legal, cuyo texto, en lo aquí pertinente, es el siguiente:

Artículo 16. Lugar de realización de las operaciones.

Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

(...)

2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

(...)

B) Prestaciones de servicios:

1.º 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:

(...)

2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

(...)

El nuevo método de determinación de los porcentajes se funda en una modificación de la clasificación de las operaciones respecto a la que sirvió de fundamento a los declarados por ENTIDAD 1 (indicados más arriba). La explicación de esta modificación exige una mínima comprensión del sistema eléctrico español en los años considerados; es decir, de los tipos de empresas que actúan en dicho sistema y sus respectivas actividades. Este sistema está muy sucintamente descrito por la Diputación Foral de Bizkaia en sus distintos escritos y de manera mucho más detallada, como cabía esperar, en el largo escrito de alegaciones de ID, en el que se describe muy prolíjamente el "marco regulatorio del sector eléctrico". La explicación que sigue se basa fundamentalmente en dicho escrito.

a. Sistema eléctrico español. El periodo transitorio

La disposición fundamental reguladora del sector eléctrico en el periodo considerado era la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (LSE), todavía vigente con numerosas modificaciones. La LSE distingue los siguientes tipos de actividades: generación o producción de energía, transporte, distribución y comercialización de electricidad. Las redes de transporte conectan la centrales de producción de energía con los núcleos de población, transportan la energía desde la central de producción a las redes de distribución en baja, que se encargan de llevar la energía hasta el punto del consumo final. La distribución consiste en la transmisión de energía eléctrica desde la red de transporte hasta los puntos de consumo; en otras palabras, se circunscribe a la construcción, mantenimiento y operación de las redes de distribución que han de ser utilizadas para la transmisión de la electricidad demandada por todos los clientes conectados a la red del distribuidor. La red de distribución comienza donde acaba la red de transporte. Las su-

bestaciones de transformación que se encuentran en los núcleos de población producen la conversión de la energía de alta tensión (220 Kv) a baja tensión, tras lo cual la energía se transporta por la red de distribución hasta los consumidores finales. La LSE introdujo la figura de los comercializadores de energía eléctrica con el fin de establecer competencia en el sector mediante el reconocimiento del derecho de adquisición de la energía en el mercado libre a quien se elija de entre los sujetos del sistema autorizados para ello, al mismo tiempo que se satisface un peaje por el acceso y uso de las redes eléctricas a fin de transportar la energía adquirida. La actividad característica del comercializador consiste en la compra de energía en el mercado mayorista y en la venta a un precio libremente pactado en el mercado minorista.

Durante un periodo transitorio delimitado por los años 2000 y 2009 la distribución comprendía también la venta a determinados consumidores finales de la energía eléctrica ("venta a tarifa"). La transposición al Derecho español de la Directiva 2003/54/CE se llevó a cabo por la Ley 17/2007, de 4 de julio, que modifica la LSE. Esta Ley dispuso que la actividad de suministro de energía a tarifa dejase de formar parte de la actividad de los distribuidores eléctricos, una vez que se creasen las denominadas "tarifas de último recurso", como un servicio universal prestado en exclusiva por las empresas comercializadoras.

En el curso del periodo transitorio las empresas distribuidoras tenían dos tipos de clientes:

- Clientes a tarifa de acceso o clientes cualificados. Estos clientes contratan el suministro de energía con una empresa comercializadora, que compra la energía en el mercado de la electricidad. Los clientes cualificados también pueden adquirir la energía directamente en el mercado. Las empresas distribuidoras prestan en estos casos el servicio de transporte y distribución por redes propias hasta el punto de consumo.
- Clientes a tarifa integral. Las empresas distribuidoras transportan energía para estos

clientes por las redes de distribución (es decir, el mismo servicio que prestan a los clientes a tarifa de acceso) y, además, les venden directamente la energía. Los clientes a tarifa integral pagaban a las empresas distribuidoras unas tarifas establecidas cada año mediante Real Decreto, que se determinaban en función de la estimación de los costes globales del sector eléctrico; su importe debía cubrir todos los costes de este sector y retribuir a todos los sujetos que participan en el suministro.

Los ingresos percibidos por las distribuidoras de sus clientes a tarifa integral se destinaban, en primer lugar, a pagar al productor de electricidad con arreglo a los precios del mercado energético. El resto de la recaudación se entregaba a la Comisión Nacional de la Energía (CNE) para que como organismo liquidador retribuyera a todos los agentes y operadores del sistema, es decir, fundamentalmente transportistas y distribuidores. No se preveía una retribución específica que remunerase la venta de energía eléctrica. El sistema compensaba a las empresas distribuidoras los costes de la compra de la energía mediante una formulación que trataba de acercarse al máximo al coste de la compra realmente incurrido por estas empresas, por lo que, afirma ENTIDAD 1, la venta de energía no aportaba ningún valor añadido a la empresa. Es decir, el cobro de la facturación a los clientes a tarifa integral se destinaba a pagar el coste de la energía eléctrica, a retribuir la actividad de distribución y gestión comercial y a retribuir al resto de los agentes del sistema; por tanto, las empresas distribuidoras actuaban como recaudadoras del sector eléctrico.

ENTIDAD 1 se crea en 2000 en virtud de la exigencia impuesta por la LSE de que la actividad de transporte y distribución de energía eléctrica fuese realizada de manera exclusiva por una entidad, declarándola incompatible con las de producción y comercialización. ENTIDAD 1 ha venido realizando las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica dentro del grupo SOCIEDAD 1 de forma efectiva desde el 1 de julio de 2000. SOCIEDAD 1, S.A. siguió realizando la ac-

tividad de comercialización o venta libre de energía y ENTIDAD 2, S.A. la de producción de energía. Durante el periodo transitorio, hasta el 1 de julio de 2009, ENTIDAD 1 realizó además, por mandato legal, la actividad de suministro de electricidad a los clientes a tarifa integral.

b. Lugar de realización de las operaciones a efectos de la determinación del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio

Los porcentajes de volumen de operaciones realizado en cada territorio declarados por ENTIDAD 1 en el ejercicio 2001 resultaban de la aplicación del artículo 16 del Concierto a partir de las siguientes calificaciones de dichas operaciones:

–Las operaciones de prestación de servicios de acceso a la red de distribución a los clientes que adquieren la energía eléctrica en el mercado liberalizado (clientes a tarifa de acceso) se localizaron íntegramente en el Territorio Histórico de Bizkaia, lugar donde radica el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, de acuerdo con la regla específica aplicable a los servicios de transporte (apartado C), 2º).

–Los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica (tarifa integral) se localizaron en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación [apartado A), 1º, a)]. El último proceso de transformación de la energía eléctrica se produce en el lugar donde está localizado el punto de suministro, ya que es ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente.

–Los ingresos derivados del alquiler de contadores se imputaron a cada territorio en función del lugar donde están instalados dichos equipos [apartado B), 1º)].

–El resto de ingresos de la entidad (por reparación de averías o modificación de instalaciones, servicios de mantenimiento para terceros, trabajos para EMPRESA 1, venta de residuos, etc.) se localizaron en los diferentes

territorios en función de la plantilla media ubicada en cada territorio, por aplicación de la regla del lugar de prestación del servicio.

Sin embargo, en las diligencias de consolidación extendidas por la Inspección de la Hacienda del Estado frente a ENTIDAD 1 respecto a los ejercicios 2001 y 2002 ambas con fecha del 7 de marzo de 2008 (números A04-70063300 y A04-70063316, respectivamente), así como en un escrito dirigido a la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 23 de julio de 2008 –este último mencionado en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de 8 de marzo de 2010, pero no incorporado al expediente–, ENTIDAD 1 manifestó que el método seguido en sus declaraciones para la determinación del porcentaje de volumen de operaciones no era correcto y propuso uno nuevo. Esta propuesta es asumida por la Diputación Foral de Bizkaia.

La incorrección del método anterior consiste en “no haber considerado que dentro de la tarifa integral, que es la contraprestación al servicio completo de suministro de electricidad (venta de energía más servicio de transporte/distribución hasta el punto de suministro), hay una parte que está retribuyendo el servicio de tránsito por la red hasta el punto de consumo que, a efectos del cálculo del volumen de operaciones debería desgajarse de la regla de entrega de bienes corporales y asignarse a la regla de prestación de servicios de transporte”. En consecuencia, ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia proponen “dividir los ingresos por tarifa integral en sus dos componentes: los ingresos por venta de energía y los ingresos por los servicios de distribución, asignando los primeros al lugar de la puesta a disposición del adquirente o punto de consumo (que normalmente coincidirá en el mismo territorio en que la energía eléctrica sale de la red de alta tensión de EMPRESA 1 para iniciar el tránsito por las redes de distribución de la compañía) y los segundos al territorio del domicilio fiscal de la Entidad que realiza la distribución de energía eléctrica”. El resto de las operaciones de ENTIDAD 1 mantiene su localización anterior.

ENTIDAD 1 y la Diputación Foral reconocen que "la única dificultad para la puesta en práctica de este criterio consiste en hacer una disección perfecta de los ingresos de estas dos operaciones, ya que la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte". Para superar esta dificultad propugnan un método consistente en comparar la tarifa de acceso a la red unitaria promedio (que retribuye exclusivamente el servicio de distribución) con la tarifa integral unitaria promedio (que, en opinión de ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia, retribuye conjuntamente el servicio de distribución y la venta de energía), obteniendo así la parte proporcional de esta última que retribuye dicho servicio. Las tarifas unitarias se obtienen dividiendo los ingresos anuales por cada una de ellas entre la energía (kWh) distribuida a los respectivos clientes.

Aplicando este método a los datos ofrecidos por ENTIDAD 1 resulta lo siguiente para el ejercicio 2001:

- Tarifa de acceso a la red unitaria promedio: 0,012745 € / kWh
- Tarifa integral unitaria promedio: 0,075541 € / kWh

El cociente entre las cantidades anteriores en tanto por ciento es 16,87%, es decir, que este sería el porcentaje de los ingresos por tarifa integral que constituiría retribución del servicio de distribución prestado a estos clientes. Aplicando este método, los porcentajes de volumen de operaciones resultantes en el ejercicio 2001 serían los siguientes:

- Territorio común	61,76
- Bizkaia	29,06
- Gipuzkoa	04,38
- Araba/Álava	01,69
- <u>Navarra</u>	<u>03,11</u>
	100,00

ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia observan que el volumen de operaciones imputable con arreglo a este método a la retribución de la

actividad de distribución eléctrica (tarifa de acceso más 16,87% de la tarifa integral), que asciende a 940.785 miles de euros, es muy similar a la retribución anual oficialmente reconocida para dicho ejercicio a ENTIDAD 1 (987.478 miles de euros), lo cual, a su juicio, pone de relieve la lógica validez del promedio utilizado en este cálculo. En su escrito de alegaciones (pág. 82) ENTIDAD 1 afirma que el cálculo anterior, que consta en las diligencias de consolidación antes citadas, "es una opción correcta, pero podría haber otras igualmente correctas, siempre que partan del necesario desdoblamiento de las actividades de distribución en sentido estricto y venta a tarifa de energía eléctrica". Observa también ENTIDAD 1 en dicho escrito (pág. 64) que los porcentajes propuestos por ella y asumidos por la Diputación Foral no suponen alteración de su volumen de operaciones, pero sí determinan un cambio en los criterios de reparto de los ingresos por tarifa integral, observación que, aunque es obvia, permite descartar que esté en juego en el presente conflicto la aplicación de las normas del Concierto que definen el volumen de operaciones, en particular el artículo 14.Dos.

## 5. Argumentos a favor y en contra de la tesis de ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia sobre el cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones

Los argumentos en los que las partes de estos conflictos fundan sus respectivas posiciones giran en torno a una cuestión central: la independencia o no del servicio de distribución respecto a la venta de energía eléctrica a los clientes a tarifa integral.

- a) Los razonamientos de la AEAT en contra del método propugnado por ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia están expuestos en diversos lugares. El informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 8 de marzo de 2010, documento central del planteamiento del conflicto 13/2010, los cita al parecer literalmente en su Fundamento de Derecho 5º y aunque no indica su procedencia, parece que están tomados de un requerimiento de in-

hibición formulado por la AEAT el 13 de enero de 2010 con referencia a ejercicios posteriores a los aquí considerados, al que la Diputación Foral de Bizkaia contesta con otro informe de su Servicio de Inspección de fecha 8 de febrero de 2010, incorporado a este expediente como anexo al escrito de alegaciones de ENTIDAD 1. Previamente la AEAT había razonado su postura en el acuerdo de liquidación de fecha 29 de septiembre de 2008, derivado del acta A02-71433705.

Los argumentos de la AEAT aducidos en el primero de los citados documentos pueden resumirse de la siguiente manera: la existencia de líneas eléctricas es un elemento accesorio para realizar la entrega objeto de contrato de suministro; en las facturas no se fija el importe a pagar por el alquiler de líneas o la distancia de transporte de la energía hasta el punto de suministro; no estamos ante un contrato mixto de entrega de electricidad y de alquiler de líneas de transporte sino ante una única operación de entrega de bienes corporales que son objeto de transporte.

En el citado acuerdo de liquidación los argumentos de la AEAT se exponen más articuladamente, como corresponde a la naturaleza de este acto. La Agencia alega, en síntesis, lo siguiente: el objeto de los contratos de suministro es la puesta a disposición del cliente del fluido eléctrico a medida de sus requerimientos y no el transporte de la electricidad. La tesis de ENTIDAD 1 llevaría a pensar que en los contratos de suministro se estaría pactando un contrato mixto de entrega de electricidad y de derecho de uso de determinadas líneas de transporte, lo cual supondría identificar las líneas que iba a usar el cliente y discriminar el precio en función de la distancia de la vivienda o industria del cliente al centro de transformación. La existencia de líneas eléctricas es un elemento accesorio para realizar la entrega objeto del contrato de suministro; en las facturas el

importe a pagar se fija en función del consumo realizado y no por el alquiler de las líneas. En el marco normativo de desarrollo de la LSE se reconoce a la actividad de distribución eléctrica una retribución por sus líneas de distribución, reconocimiento que se manifiesta en la determinación de la tarifa que aprueba el Gobierno, quien para su fijación tiene en cuenta los costes de las empresas, entre los que se encuentran las líneas eléctricas.

Añade la AEAT que la cuantía que ENTIDAD 1 ha calculado como ingreso correspondiente al transporte dentro de la tarifa integral constituye un mayor valor de la entrega de bienes y, por tanto, no debe desgajarse de dicha tarifa, no sólo porque desvirtuaría el artículo 20 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (que regulaba el lugar de realización de las operaciones) sino porque ello desvirtúa otras normas fiscales que regulan el concepto de entrega de bienes y el cálculo de la contraprestación en las entregas de bienes. En particular, el artículo 68 de la Ley 37/1992, de 27 de 28 de diciembre, del IVA, en el que se regula el lugar de realización de las operaciones, y el artículo 78.Dos, 1º de la misma ley, en el que se regula el concepto de contraprestación en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, de acuerdo con el cual se incluyen como contraprestación "los gastos de comisiones, portes, transportes... y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma". Es decir, en el ámbito del IVA el concepto de entrega de bienes absorbe, cuando dicha entrega es el objeto principal de la operación, el importe de los transportes hasta el lugar de la puesta a disposición. De aceptarse la nueva forma de cálculo, el volumen de operaciones a distribuir en cada territorio por el concepto de tarifa integral sería diferente en el IVA y el en Impuesto sobre Sociedades. Tal como consta en el

acta de conformidad núm. 73935535, de 15 de abril de 2005, correspondiente al IVA de los años 2000 y 2001, en el año 2001 los porcentajes de reparto del volumen de operaciones a efectos de este impuesto fueron idénticos a los declarados por el grupo SOCIEDAD 1 a efectos del Impuesto sobre Sociedades del mismo año.

La interpretación mantenida por la AEAT – prosigue el razonamiento-- coincide con la sostenida por la Diputación Foral de Bizkaia en la contestación a una consulta planteada por ENTIDAD 1 de fecha 26 de mayo de 2003, según la cual “las entregas de energía eléctrica realizadas por la entidad consultante a clientes de tarifa administrativa, dado que no se corresponden con energía generada por la propia entidad, deben entenderse realizadas en el territorio en el que se realice el último proceso de transformación” y “los servicios de acceso a las redes de distribución deben conceptuarse como servicios de transporte, por lo que se entienden localizados en el territorio donde radique el domicilio fiscal de la entidad consultante, en este caso en el Territorio Histórico de Bizkaia”. Aunque esta consulta fue declarada nula por el TSJ del País Vasco por haber infringido el procedimiento establecido, al haber sido contestada de forma unilateral por la Diputación Foral y se refiere al Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, es significativa, a juicio de la AEAT, de la opinión de la Diputación Foral de Bizkaia, cuyos criterios fueron aplicados por la entidad en su declaración del Impuesto sobre Sociedades. ENTIDAD 1 sostiene de contrario que la citada consulta se limita a confirmar donde deben entenderse realizadas las entregas de energía eléctrica y los servicios de acceso a las redes de distribución, pero no comete el error de identificar el importe de la tarifa integral con el importe de la contraprestación de las entregas de energía. La AEAT replica que el concepto de contraprestación de las entregas de bienes, en este caso energía

eléctrica, está armonizado no sólo en el ámbito del Estado español, sino de toda la Unión Europea, y su importe engloba la parte del precio que correspondería al transporte hasta el punto de la puesta a disposición del consumidor final.

b) Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia, en el citado informe de su Servicio de Inspección de 8 de marzo de 2010, toma como pauta los razonamientos de la AEAT que, como hemos indicado más atrás, reproduce en el propio documento, frente a los cuales aduce los siguientes argumentos:

–Rechaza el carácter accesorio del servicio de distribución respecto de la venta de energía eléctrica y afirma, por el contrario, que se trata de un servicio de transporte con sustantividad propia. Este carácter resultaría de las siguientes consideraciones:

- El servicio de distribución que ENTIDAD 1 ha venido prestando a los clientes de tarifa de acceso es igual al servicio de distribución que ha prestado a los clientes de tarifa integral hasta el 30 de junio de 2009. La única diferencia es que a los clientes de tarifa integral además les vende energía.
- Hay supuestos en los que ENTIDAD 1 no vende energía a los clientes de tarifa integral: en aquellos períodos en los que no existe consumo por parte del cliente y, por consiguiente, no hay entrega de electricidad, la compañía distribuidora le sigue cobrando por el término de potencia instalada porque le sigue prestando un servicio de transporte o de acceso a la red, con sustantividad propia. El consumidor está dispuesto a pagar por el servicio de distribución eléctrica

incluso cuando no realiza ningún consumo efectivo de energía (segundas residencias, industrias u hospitales que contratan accesos alternativos de seguridad para el caso de averías en el acceso principal, etc.). Esta es una diferencia esencial frente a los transportes accesorios a la entrega de bienes, en los que el adquirente no otorga un valor intrínseco y autónomo a la actividad de transporte, ni está dispuesto a pagar por ella si no adquiere el producto.

- Una vez concluido el periodo transitorio, las empresas distribuidoras siguen prestando idéntico servicio de distribución a todos sus clientes, sin entrega de energía en ningún caso.

En conclusión, si hay una actividad que tiene sustantividad para ENTIDAD 1 es la de distribución y, durante el periodo transitorio, lo que tiene carácter accesorio y anecdótico es la entrega de energía a los clientes de tarifa integral, ya que no supone para la empresa ningún beneficio sustancial.

-Frente al argumento de la AEAT de que la sustantividad del servicio de transporte exigiría que se identificasen las líneas que vaya a usar cada cliente y se discriminase el precio en función de la distancia, sostiene la Diputación Foral de Bizkaia que el tránsito de la electricidad por las líneas de distribución es un transporte especial en el que no se identifican las líneas por las que discurre la energía ni se discrimina el precio por la distancia recorrida. Lo compara a un bono de transporte que diera derecho a efectuar un determinado número de viajes en cualquiera de los autobuses de una red. Por lo demás, la AEAT no niega que la tarifa de acceso sea una

retribución de un servicio de transporte, a pesar de que no concurren esos dos requisitos.

-Señala la Diputación Foral que la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, en propuesta de contestación de 28 de enero de 2010, en relación a una consulta formulada ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por una empresa comercializadora de gas, sostiene que sus operaciones se realizan donde la empresa genera valor añadido en la operación entendida como entrega de gas al consumidor final. Dado que la empresa comercializadora de gas no tiene instalaciones por las que pueda circular el gas ni tampoco donde este pueda entregarse al consumidor, sino que el gas se transporta por los distribuidores a través de sus instalaciones hasta las propias de los consumidores, dicha empresa realiza su actividad donde tiene los medios necesarios, es decir, desde la sucursal, establecimiento o sede en la que celebra contratos de compra y de venta de gas. Añade la consulta que el Concierto siempre atiende a lugar de producción del beneficio o del valor añadido para repartir el rendimiento, corrigiendo los posibles desajustes mediante el denominado ajuste al consumo. Trasladando esta doctrina al presente caso, afirma la Diputación Foral de Bizkaia que el beneficio fundamental de ENTIDAD 1 durante el periodo transitorio se produce por la actividad de distribución, como consecuencia de prestar un servicio consistente en que la energía llegue en condiciones óptimas al consumidor; en su actividad de compra y venta de energía no experimenta beneficio alguno.

- c) En su escrito de alegaciones de 29 de noviembre de 2011 la AEAT insiste en su posición:

"No estamos ante dos tipos de operaciones comerciales diferentes como pretende la DFB, sino que tan sólo existe una, que es el suministro de energía eléctrica. Esto se observa claramente en la facturación de este suministro, en la que en ningún momento aparece desglosado el transporte de la energía propiamente dicha, ya que en la tarifa no se distingue entre el precio de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte.

La utilización de las redes de transporte no es algo que contraten los clientes, ya que ellos desean única y exclusivamente energía eléctrica, la cual es suministrada por ENTIDAD 1, S.A. a un precio determinado y, dentro de este precio se incluirán todos los costes necesarios para hacer estas entregas, más el margen de beneficios que desee obtener, incluyendo en estos costes lógicamente el de la utilización de redes de distribución de energía".

Sostiene la AEAT que el argumento de la Diputación Foral de Bizkaia de los períodos en que los clientes no consumen energía "se asienta sobre el axioma de que el transporte es lo que determina que el consumidor pague la facturación realizada por la compañía aunque éste, el consumidor, no haya hecho uso de la energía que se le haya transportado". En contra de dicho argumento aduce la AEAT los siguientes razonamientos:

-Con independencia del uso que cada consumidor realice en el lugar en que tenga contratada la energía, lo cierto es que, una vez contratada dicha energía siempre tiene y debe tener la posibilidad de acceder a la misma. La contraprestación económica a que se obliga el consumidor tiene que ver, por un lado, con el uso y el consumo realizado y, por otro, con el pago de esa disponibilidad permanente. Por este motivo es por lo que, ante determinados supuestos (accidentes, sobrecar-

gas, caídas de tensiones...) los consumidores reclaman de las compañías la falta de suministro y las compañías en contrapartida deben abonar las correspondientes indemnizaciones por esas faltas de suministro.

-En todos los supuestos en que no existe consumo de energía (por cualesquier razones), el consumidor paga en atención a unos conceptos, reglados y especificados en la normativa en cada momento vigente, que nada tienen que ver con el transporte real y efectivo de la energía y sí con el necesario mantenimiento que para la adecuada disponibilidad de la energía deba realizar la compañía distribuidora.

-Idéntico funcionamiento presentan las compañías distribuidoras de gas, agua y teléfono ante los mismos supuestos de falta de consumo: la contraprestación por la que el consumidor paga es por la disponibilidad del bien de que se trate.

-Reitera la AEAT el argumento de que si el transporte tuviera la sustantividad afirmada por la Diputación Foral de Bizkaia debería tomarse en consideración la distancia recorrida por la energía y rechaza que el transporte de energía eléctrica tenga carácter "peculiar" como afirma la Diputación. Afirma que ésta incurre en contradicción al utilizar el ejemplo del bono de transporte.

-La sustantividad del transporte de la energía no responde ni al espíritu ni a la letra de los preceptos que regulan esta materia en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades, en los que se consagra la regla del "uso y consumo efectivo de los bienes", que coincide con la "puesta a disposición" prevista en el Concierto.

Niega la AEAT que exista una contradicción entre su posición en el presente caso

y la interpretación de la Dirección de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales en la consulta formulada por una empresa comercializadora de gas, ya que, a su juicio, la cuestión planteada en esta consulta –determinación del lugar en que debe entenderse generado el valor añadido en la distribución de gas– es ajena a la suscitada en el presente conflicto.

Invoca finalmente la AEAT lo dispuesto en los dos primeros apartados del artículo 1 de la LSE, cuyo texto, en la redacción aplicable al presente caso, es el siguiente:

1. La presente Ley regula las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica, consistentes en su generación, transporte, distribución, comercialización e intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico.
2. La regulación de dichas actividades tiene por finalidad:
  - a) La adecuación del suministro de energía eléctrica a las necesidades de los consumidores, y
  - b) La racionalización, eficiencia y optimización de las mismas.

De este precepto se deduce, en opinión de la AEAT, que todas las actividades previas a la venta de la energía eléctrica tienen como finalidad el adecuado suministro de la misma, por lo que no pueden sino ser accesorias de otra principal que es la venta de energía eléctrica.

La AEAT concluye que la energía objeto de entrega a los consumidores por ENTIDAD 1 no es más que un bien corporal que es objeto de transporte, por lo que el punto de conexión aplicable tiene que ser el lugar donde se encontraba la energía al

tiempo de iniciarse el transporte realizado para la puesta a disposición del adquirente. Y dado que la energía que será objeto de suministro se encontraba, al tiempo de iniciarse su distribución, en el transformador de alta a baja tensión, el lugar donde aplicando el Concierto debe entenderse realizada la operación de entrega no es otro que aquél donde se encuentre este transformador, al ser este el lugar en el que la compañía de distribución, ENTIDAD 1, adquiere la propiedad de la energía y comienza el transporte con destino a sus clientes.

- d) En su escrito de alegaciones de 23 de mayo de 2012 la Diputación Foral de Bizkaia insiste reiteradamente en la diferenciación de las actividades de distribución y venta de energía eléctrica y la ausencia de carácter accesorio de la primera respecto a la segunda. Añade la Diputación que aunque tuviera razón la AEAT al sostener tal accesoriedad, no puede pretender que cada una de las actividades reguladas en el sector (generación, transporte, distribución, comercialización y venta) y desarrolladas por distintos obligados tributarios, por su carácter de accesoriedad de la actividad principal deban aplicar a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, el punto de conexión aplicable a las entregas de energía, cuando las mismas realizan una prestación de servicios; “para ser coherente en dicho punto la AEAT debiera aplicar el mismo criterio a los dos tipos de cliente, clientes de acceso y de tarifa integral” (pág. 26).

Más adelante (alegación 23<sup>a</sup>), la Diputación observa que lo que, no obstante la tesis anterior, lleva a la AEAT a aplicar distintos puntos de conexión a las diversas actividades es que sean realizadas por distintos sujetos. Acerca de ello señala la Diputación (pág. 32) que “no ha encontrado apoyo legal alguno para dicha afirmación” y añade que “a estos efectos debe tenerse en cuenta que en el sector eléc-

trico al igual que en otros sectores económicos se puede producir la aplicación de distintos puntos de conexión por realizar actividades diversas, no sólo en el caso que nos ocupa, distribuidores en relación con los clientes a tarifa integral, sino también en el supuesto de los generadores de electricidad que actúen como comercializadores... La pretensión de la AEAT de que la comercialización subsuma la distribución, cuando ambas actividades son efectuadas por el mismo sujeto, supone una simplificación no acorde con la normativa reguladora del sector eléctrico, ya que precisamente dicha normativa es la que se opone a dicha simplificación". Concluye que "esta Diputación Foral de Bizkaia no llega a entender el motivo ni el apoyo legal existente que le permite a la AEAT concluir que sólo se aplican puntos de conexión distintos si se trata de sujetos distintos, ya que, en opinión de esta Diputación Foral de Bizkaia, los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico se deberán aplicar en relación con las actividades realizadas, con independencia de si las mismas se efectúan por un único sujeto o por distintos" (pág. 33).

Al argumento de la AEAT de que en la facturación no se toma en consideración la distancia recorrida replica la Diputación Foral que la forma de facturar no puede determinarse libremente por ENTIDAD 1 sino que está regulada por la normativa del sector eléctrico. En la misma confusión incurre la AEAT, a juicio de la Diputación, cuando aduce que la entidad establece un precio que le permite cubrir los costes con el margen de beneficio que la misma desea obtener.

Indica después (alegación 24º) la Diputación Foral de Bizkaia que a efectos de la determinación del volumen de operaciones el Concierto Económico establece que se deberán tener en cuenta la totalidad de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, para el

Impuesto sobre Sociedades. Por consiguiente, "el obligado tributario en la determinación de dicho volumen de contraprestaciones y, más en concreto, en el realizado en cada territorio, debe tener en cuenta la totalidad de los ingresos recaudados por el obligado tributario y no aquellos que constituyen los ingresos de la actividad realizada por el obligado tributario... Es la normativa reguladora del Concierto Económico, la que obliga a considerar, a efectos de determinar el volumen de operaciones realizado en cada territorio, al utilizar el término de contraprestación, cuantías muy superiores a las que constituyen los ingresos de la actividad económica realizada por la entidad".

Argumenta más adelante (alegación 25º) la Diputación Foral de Bizkaia que la compraventa de energía no genera para ENTIDAD 1 ni beneficio ni pérdida, y a este respecto aduce "el criterio indicado en diversas ocasiones por parte del Tribunal Supremo, el cual a efectos de determinar el territorio en el que se deben imputar determinadas operaciones acude al principio de 'valor añadido', es decir, territorio en el que se genera el valor añadido en un negocio/operación". Rechaza la Diputación la posición mantenida por la AEAT de no considerar aplicable al presente caso la consulta de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, en propuesta de contestación de 28 de enero de 2010, en relación a una consulta formulada ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT. En opinión de la Diputación, "el hecho de que no genere la actividad de entrega de energía valor añadido alguno, ni beneficio ni pérdida, es lo que precisamente avala que dicha actividad se efectúa de manera coyuntural hasta la liberalización total del sector eléctrico y que la obligación impuesta a los distribuidores de manera transitoria hasta el 1 de julio de 2009, de entregar energía eléctrica sólo es una obli-

gación legal que no aporta valor añadido alguno a la actividad de los distribuidores". En el caso de los clientes a factura integral la actividad que aporta valor añadido a la entidad es la de distribución, por lo que cabría argumentar que es la actividad de compraventa la que es accesoria a la distribución y, por tanto, que es esta la que determina el territorio al que deben imputarse los ingresos recaudados en el caso de clientes a tarifa integral.

En cuanto al método utilizado para determinar el volumen de operaciones correspondiente a la actividad de distribución, la Diputación Foral de Bizkaia considera (alegación 26<sup>a</sup>) que no está basado en fórmulas matemáticas que permitan asegurar que la cuantía de los ingresos imputables al Territorio Histórico de Bizkaia se correspondan con los que deberían ser si la forma de facturación hubiera sido distinta y hubiera permitido un cálculo detallado por factura emitida, pero permite aproximarse al máximo a una separación correcta. No obstante, "teniendo en cuenta que en el supuesto de que no se produzca consumo de energía la única variable que daría lugar a facturación sería la de potencia contratada; sobre la base de computar exclusivamente la potencia contratada asimilándolo al concepto de distribución por separarlo del de suministro, para el caso de los clientes a factura integral, ello daría lugar a que los volúmenes de operaciones efectuados en cada territorio fueran los que se contienen en el documento anexo número 4". El citado documento contiene la siguiente determinación de los porcentajes de volumen de operaciones para el ejercicio 2001:

- Territorio común 57,14
- Bizkaia 34,38
- Gipuzkoa 04,05
- Araba/Álava 01,56
- Navarra 02,87

100,00

Por último, pone de manifiesto la Diputación Foral de Bizkaia (alegación 27<sup>a</sup>) una contradicción en la que, a su juicio, incurre la AEAT, en cuanto en las actas relativas a los ejercicios 2001 y 2002 acepta como correcto el criterio aplicado por el obligado tributario, mientras que en el escrito de alegaciones ante la Junta Arbitral [de 29 de noviembre de 2011] mantiene otro distinto. El criterio aplicado por ENTIDAD 1 es el relativo a las entregas de bienes que son objeto de transformación [art. 16, A).1º, a) del Concierto Económico] mientras que en el citado escrito utiliza el propio de las entregas de bienes que son objeto de transporte para su puesta a disposición [art. 16, A), 1º del Concierto Económico]. A este respecto señala la Diputación Foral de Bizkaia que durante la distribución de energía "puede haber más de una transformación, en función de las necesidades específicas de cada cliente y ello aunado a las propias especiales de las redes de distribución que sean utilizadas para el transporte de energía hasta el punto de consumo, de forma que es a pie de fábrica, vivienda o instalación donde se encuentra el último transformador eléctrico, que, precisamente, lo que hace es transformar la energía a la tensión que necesitan los aparatos eléctricos del consumidor". Señala la Diputación que la AEAT interpreta que en el caso de venta de energía eléctrica el punto de conexión es el territorio en el que se produce la transformación de la energía de alta a baja tensión, por lo que entiende que está adoptando el propio de la entrega de bienes con transformación. De acuerdo con este criterio, sostiene la Diputación que la entrega debe ser imputada al territorio en el que se produce el último proceso de transformación, que es a pie de vivienda, fábrica, etc., "con lo cual es la propia AEAT la que se contradice a sí misma con las consecuencias que, en su caso, pudieran derivarse de dicha disparidad de criterios".

e) En su escrito de alegaciones de 7 de junio de 2012 ENTIDAD 1 insiste reiteradamente

al hilo de su pormenorizada descripción del sistema eléctrico en el carácter sustantivo de la actividad de distribución, diferenciado de la venta de energía. "El marco regulatorio impide considerar la actividad de suministro de energía a tarifa integral como actividad sustantiva que aporte valor económico a la compañía ... en el marco de esta actividad retribuida a tarifa integral ENTIDAD 1 presta un servicio de garantía de potencia contratada en todo caso, se produzca o no consumo real" (pág. 40). "Hay que rechazar con fuerza la consideración de la actividad de distribución como accesoria de la de suministro... Si una actividad es accesoria cuando coadyuva, facilita o complementa la realización de la actividad principal, es decir, que no se realiza aisladamente y que no es autónoma de la actividad principal, es claro que la distribución de electricidad no era accesoria del suministro a tarifa, si acaso, y puestos a haber algo principal y algo accesoria, sería a la inversa" (pág. 42). El argumento se repite en diversos puntos del escrito; así, en términos similares, en la pág. 70. Menciona también ENTIDAD 1 el argumento de la diferencia entre los servicios de transporte más típicos, que no tienen sentido separados de la venta del bien transportado: "En contraposición al caso general, en el terreno de la energía eléctrica sus potenciales consumidores asumen pagar un servicio continuado de transporte de energía (que realiza el agente designado por la ley para ello, el distribuidor), aun cuando no sea su intención consumir energía en el corto plazo, o incluso cuando su intención sea no consumirla nunca (por ejemplo, en los casos de contratos redundantes o de seguridad), porque sólo la existencia de ese servicio les garantiza que podrán disponer de la energía que requieran en cada momento y con la potencia que hayan solicitado" (pág. 67).

Arguye también ENTIDAD 1 que "en el Concierto Económico no se recoge nin-

guna norma de accesoriedad en cuanto a la definición del volumen de operaciones. Su artículo 14.Tres ... se remite a los criterios de localización del artículo 16, y en éste no se determina que la localización de una entrega de bienes o de una prestación de servicios pueda verse alterada por el hecho de que una accesoria de la otra. Si hubiera sido intención del legislador introducir esta regla, lo habría hecho (como hizo en el artículo 79.Dos de la Ley 37/1992). Así, pues, nos hallamos ante una opción deliberada del legislador de no alterar la naturaleza de las distintas actividades" (pág. 72).

Menciona después ENTIDAD 1 distintos criterios utilizados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para decidir cuándo se está ante múltiples operaciones principales, ante una operación única compleja o ante una operación principal con sus accesorias:

- a) El punto de vista del consumidor medio. Para determinar si el vendedor realiza varias operaciones principales distintas o una operación única, hay que buscar los elementos característicos de la operación controvertida desde el punto de vista del consumidor medio. En el presente caso, en opinión de ENTIDAD 1, "el consumidor medio demanda poder acceder en todo momento a la red eléctrica para poder disponer de energía, a un nivel de tensión adecuado, a su libre albedrío y en el momento en que lo considere oportuno".
- b) Actividades indisociables. Se estará ante una operación única si los elementos o actos realizados se encuentran tan estrechamente ligados o vinculados entre sí que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial, y son todos ellos necesarios para llevar a cabo tal prestación. A juicio de ENTIDAD 1, "el servicio de distribución de la ener-

- gía eléctrica y la entrega de dicha energía en los supuestos en que haya consumo efectivo son claramente disociables, como lo demuestra, entre otros extremos, que en ausencia de consumo de energía la empresa distribuidora facturará igualmente al cliente, si bien exclusivamente por el servicio de distribución" (pág. 75).
- c) Operaciones accesorias. Existirá una prestación única cuando se considere que un elemento constituye la prestación principal y uno o varios elementos constituyen una o varias operaciones accesorias, las cuales compartirán el tratamiento fiscal de la operación principal. En el caso de la energía eléctrica, "el consumidor demanda la posibilidad de disponer de energía eléctrica en el momento y cantidad que considere oportunos, dentro del límite de potencia que contrata con la empresa distribuidora, mediante la circulación continuada de aquella por las redes de transporte y distribución. Esta posibilidad, y no sólo su ejercicio efectivo en un momento dado, constituye un fin en sí mismo para el consumidor. El consumidor está dispuesto a pagar por el servicio de distribución eléctrica, incluso cuando no realice ningún consumo efectivo de energía, como ocurre ... durante los largos periodos sin consumo de las segundas residencias (o residencias de veraneo), o el de la contratación de accesos alternativos de seguridad por determinadas industrias" (pág. 77).
- d) Desgloses del precio. Según el TJCE no es determinante en hecho de que se estipulen contractualmente precios distintos para cada uno de los componentes de una operación o, a la inversa, que se determine un precio único para varias operaciones; la relación, en su caso, entre el precio de cada una de las operaciones es un dato objetivo que constituye un indicio que debe tenerse en cuenta para calificar la operación u operaciones. En el presente caso, "el hecho de que en las facturas de los clientes a tarifa se distingan los términos de potencia y de energía constituye un indicio de la entidad propia tanto de la distribución de la energía como del consumo efectivo de la misma. Aunque el consumidor paga una cantidad total al distribuidor, en su factura se diferencian dos conceptos o elementos diferentes, la potencia y la energía consumida... En consecuencia, ... desde el punto de vista del IVA, las actividades de distribución y venta de energía a clientes a tarifa integral no constituyen una operativa única ni ambas actividades están necesaria y estrechamente ligadas entre sí de modo que conformen objetivamente una sola prestación económica indisociable, ni mucho menos que la actividad distribuidora sea accesoria de la principal" (pág. 78).
- 6.** La validez del método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a los distintos territorios propuesto por ENIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia ha de enjuiciarse a la luz del Concierto Económico. Su artículo 14.Dos, define el volumen de operaciones en los siguientes términos:
- "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".
- De este precepto se deduce que el volumen de operaciones está constituido por la suma de las

contraprestaciones de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo y, por tanto, su reparto entre los distintos territorios viene determinado por la localización de dichas operaciones de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16 del Concierto, que regula el “lugar de realización de las operaciones”. La cuestión decisiva es, por tanto, determinar el contorno de cada operación, es decir, si se está en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, de dos o más operaciones. En el primer caso, el criterio de localización será necesariamente único, de acuerdo con la calificación que se atribuya a la operación, mientras que en el segundo las distintas operaciones pueden localizarse atendiendo a criterios diferentes, en función de la calificación que corresponda a cada una de ellas. La plantilla que sirve para delimitar el contorno o perímetro de una operación es necesariamente jurídica: lo que individualiza a una “operación” es la unidad del contrato o negocio jurídico que le sirve de cauce.

Pues bien, aplicando este criterio al suministro de energía eléctrica a los clientes de tarifa integral por las empresas de distribución resulta que dicho suministro constituye una sola operación, que a efectos de su localización debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales. En efecto, no se discute que dicho suministro se presta en virtud de un contrato entre el consumidor y la compañía distribuidora, cuya finalidad es proporcionar a aquél la energía eléctrica en el momento en que la necesita. No refuta esta afirmación el hecho de que existan períodos en los que no existe consumo de energía por parte del cliente, el cual, sin embargo, debe pagar a la empresa suministradora en función de la potencia instalada; de ello no puede deducirse que este pago tenga una causa distinta del suministro de energía, como la contraprestación independiente del servicio de distribución eléctrica. Tampoco arguye en contra de la conclusión anterior el hecho alegado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 de que la venta de energía no produzca ni beneficio ni pérdida para la empresa de distribución, o que no genere valor añadido.

Este último argumento, como en general los aducidos por la Diputación y la entidad, parte de un

presupuesto erróneo consistente en que la aplicación de los criterios de localización del volumen de operaciones debe hacerse atendiendo no a las operaciones sino a las actividades realizadas por la empresa de distribución, tal como estas son definidas a efectos de la regulación del sector eléctrico. En efecto, la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 hacen hincapié en la distinción entre esas actividades; en particular en la sustantividad de la actividad de distribución respecto a la venta de energía. Que desde la perspectiva de la ordenación de sector eléctrico se trata de actividades distintas es algo que salta a la vista y no necesita una larga demostración; uno de los principios esenciales de dicha ordenación es precisamente la separación de las actividades de producción, transporte, distribución y comercialización. Esta separación se impone respecto a la personalidad jurídica y al control de las entidades que realizan cada una de dichas actividades, pero no es aceptable trasladarla a un plano distinto como el de la identificación de las distintas operaciones.

La independencia de ambos planos, el de la regulación del sector eléctrico y el de la identificación de las operaciones a efectos de su lugar de realización hace irrelevantes a efectos de esto segundo las consideraciones que se pueden extraer en uno u otro sentido de las disposiciones que integran aquella regulación. Por tanto, no es un argumento de peso a favor de la unidad de la operación de suministro de energía eléctrica a clientes de tarifa integral por las empresas de distribución el hecho de que el artículo 9 de la LSE definiese a los distribuidores como “aquellas sociedades mercantiles que tienen la función de distribuir energía eléctrica, así como construir, mantener y operar las instalaciones de distribución destinadas a situar la energía en los puntos de consumo y proceder a su venta a aquellos consumidores finales que adquieran la energía eléctrica a tarifa o a otros distribuidores que también adquieran la energía eléctrica a tarifa”, incluyendo así la venta de energía en la distribución. Del mismo modo, tampoco lo es que la venta de energía haya sido extraída de la distribución en la redacción del citado precepto por la Ley 17/2007, de 4 de julio, concluyendo así

el periodo transitorio. Lo relevante a efectos de la localización de las operaciones durante este periodo es que la distribución y la venta de energía fuesen jurídicamente una única operación realizada por la empresa de distribución.

La confusión del plano de la regulación del sector eléctrico y el de la delimitación de las operaciones a efectos de la aplicación del Concierto es lo que induce a la Diputación Foral de Bizkaia a negar importancia al hecho de que las distintas actividades se lleven a cabo por el mismo sujeto o por sujetos distintos. En el plano regulatorio este hecho es ciertamente irrelevante, pero no lo es cuando se trata de identificar jurídicamente una operación: distintas actividades –por ejemplo, distribución y venta—darán lugar necesariamente a operaciones distintas cuando se realizan por diferentes sujetos y, por tanto, a través de distintos contratos. Cuando, por el contrario, se llevan a cabo por el mismo sujeto, que constituyan una única operación u operaciones distintas dependerá, a su vez, de que se canalicen a través de un único contrato o de contratos distintos.

El carácter unitario de la relación entre la empresa distribuidora y el cliente es conforme con la naturaleza de suministro que generalmente se atribuye a este contrato. Importantes sectores de la doctrina civilista atribuyen a los contratos de suministro de energía (electricidad, gas) por medio de una red de distribución características especiales, dado que juntamente con el suministro de la cosa se prestan servicios por parte del suministrador; por ello se trata de un contrato atípico, que participa de la naturaleza de varios: compraventa, arrendamiento de cosas, arrendamiento de servicios, etc. Esta misma opinión es la adoptada por la jurisprudencia; así, entre otras, la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2006 (recurso núm. 4728/1999) afirma lo siguiente:

“Según reiterada jurisprudencia, el suministro es «comprehensivo de un conjunto de determinadas mercancías o géneros o servir en períodos de tiempos determinados o a determinar, con posterioridad, y por un precio de la forma pre establecida por las partes (sentencia de 8 julio 1988 ,

así como, las de 7 febrero 2002 y 3 abril 2003). Por tratarse de un contrato atípico, ya desde la sentencia de 30 noviembre 1984 esta Sala ha entendido que ese régimen jurídico «no puede identificarse con el de compraventa, aunque es afín a la misma. Se regula por lo previsto por las partes, en aras al principio de autonomía de la voluntad (artículo 1255 del Código Civil) y, en su defecto, por la normativa de la compraventa (artículos 1445 y ss. del Código Civil y, en su caso, si es mercantil, 325 y ss. Del Código de Comercio) y en último lugar, por las normas generales de las obligaciones y contratos» (sentencia de 7 febrero 2002). En definitiva, la semejanza con la compraventa no implica que se identifique con ella y las normas que regulan el primer contrato sólo pueden aplicarse al suministro cuando se dé la razón de analogía que lo permita. Dada la naturaleza mercantil de este contrato, debe aplicarse lo dispuesto en el Código de Comercio en cuanto lo permitan los pactos establecidos por las partes y la naturaleza del propio contrato”.

La calificación del contrato de suministro como contrato atípico que encierra diversas prestaciones, como pueden ser en el caso considerado el transporte y la venta de la energía, plantea el problema de la unidad o pluralidad contractual. Según autorizada doctrina civilista, el hecho de que con la unión de las distintas prestaciones se persiga una finalidad unitaria y, por tanto, una unidad económica determina la existencia de una unidad jurídica y, por tanto, de un solo contrato. En el presente caso, la unidad del contrato de suministro de energía eléctrica a los clientes a tarifa integral se ha sostenido por la AEAT afirmando el carácter accesorio de la existencia de líneas eléctricas respecto a la entrega de la energía. Este carácter es rechazado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1, para quienes no existe tal accesoriedad o, de existir, tendría un sentido inverso, pues la distribución de electricidad sería la actividad principal.

A este respecto ENTIDAD 1 aduce, como más atrás ha quedado indicado, los criterios utilizados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) para decidir cuando existe, a efectos del IVA, una única operación compleja o

varias operaciones distintas. Hay que afirmar, sin embargo, que dichos criterios no apoyan precisamente la existencia de operaciones independientes de distribución de electricidad y venta de energía. Sostiene, en efecto, el TJCE, que

"teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única".

(Sentencia de 25 de febrero de 1999, C-349/96, Card Protection Plan Ltd, pfo. 29; citado por la de 27 de octubre de 2005, C-41/04, Levob Verzekerings BV y OV Bank NV, pfo. 20, y la de 29 de marzo de 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, pfo. 22)

ENTIDAD 1 sostiene que el consumidor medio de energía eléctrica lo que persigue primariamente es estar conectado a la red con independencia del consumo efectivo, pero esta afirmación contradice la experiencia más común, según la cual lo que principalmente pretende el consumidor no es otra cosa que la utilización de la energía, para lo cual, como es obvio, ésta ha de estar disponible.

El criterio más relevante formulado por el TJCE para decidir si existe una o varias operaciones es el de la unidad funcional del contrato: existe una prestación única "cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial" (sentencias de 27 de octubre de 2005, cit., pfo. 22 y 29 de marzo de 2007, cit., pfo. 23).

En la sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, en la que se planteaba la unidad de una operación consistente en la entrega e instalación, en parte en el lecho marino, de un cable de fibra óptica, el TJCE enuncia la siguiente doctrina (pfo. 28): "De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el caso de una operación compleja única, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador". En el caso mencionado el TJCE consideró que no existían dos operaciones distintas, entrega e instalación del cable, sino solo una entrega del mismo. En el asunto de la sentencia de 27 de octubre de 2005, Lebov Verzekeringen, el TJCE entendió, aplicando la doctrina anterior, que constituyan una única operación la entrega de un programa informático y su adaptación a las necesidades del comprador, aunque se estipularan precios distintos para cada una de ellas, y que la segunda tenía carácter predominante debido a su importancia decisiva para las necesidades del cliente, por lo que calificó a la operación única como prestación de servicios.

Aplicando la doctrina del TJCE a la operación de suministro de energía eléctrica por las empresas distribuidoras a los clientes a tarifa integral parece indudable que es artificioso desglosar la entrega de energía de su transporte por la red de distribución y que es la entrega la que reviste carácter predominante desde el punto de vista del cliente. Por consiguiente, se trataba de una única operación, que debe calificarse como entrega de bienes muebles.

La accesoriedad de la instalación de las líneas respecto del suministro resulta confirmada por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2007, en el recurso de casación 11568/2004, interpuesto por ENTIDAD 1 contra una resolución del Director Territorial de Industria y Comercio de Valencia, que ordenó a la entidad como empresa distribuidora a ejecutar la estructura eléctrica necesaria al objeto de garantizar la calidad de suministro con arreglo a la LSE. Transcribimos a

continuación los párrafos pertinentes del Fundamento de Derecho Segundo:

"El motivo de casación debe ser desestimado al no observarse que la sentencia recurrida haya infringido los preceptos que en el escrito de interposición se citan.

Debe señalarse que tales preceptos se refieren a la instalación de infraestructuras eléctricas en nuevas urbanizaciones, caso que no es el presente en el que expresamente se reconoce que las instalaciones ya estaban ejecutadas al menos 30 años antes, y que éstas no habían sido recibidas por el suministrador por deficiencias técnicas.

(...)

Por su parte, el art. 41 de la Ley del Sector Eléctrico impone a las empresas distribuidoras 'realizar el suministro de energía a los usuarios a tarifa'. Esta obligación comporta la extensión de redes hasta los puntos de conexión, e incluso verificar las acometidas eléctricas desde dicho punto, como se expresa en el artículo 2 del Real Decreto 2949/82.

Es cierto que según el artículo 23 de dicho Real Decreto, tales instalaciones quedarán de propiedad de las empresas eléctricas, pero ello no significa que no deban instalarlas para los casos en que sea necesario proceder a cumplir las obligaciones de suministros.

Sobre la cuestión ya se pronunció esta Sala en las sentencias citadas por el Tribunal de instancia, cuando estaba vigente el mencionado Real Decreto y el Reglamento de Verificaciones Eléctricas y Regularidad del Suministro, en el sentido de imponer a las entidades distribuidoras la obligación de efectuar las ampliaciones necesarias para atender las exigencias del mercado eléctrico en las zonas que estén servidas por dichas entidades (art. 87 y siguientes RVERS). Con posterioridad a la Ley del Sector Eléctrico, esta Sala también se pronunció sobre esta cuestión en sus sentencias de 25 de noviembre de 2002, en las que se examinó la legalidad de ciertos precep-

tos del Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, regulador de las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica. En ellas se llegó a la conclusión de que por debajo de los umbrales de potencia fijados en el artículo 45.1 de dicho Real Decreto, las empresas distribuidoras estarán obligadas a la realización de las infraestructuras eléctricas necesarias cuando dicho suministro se ubique en suelo urbano que tenga la condición de solar.

Es esta obligación la que se impone en el acto impugnado y cuya legalidad declara la sentencia recurrida...".

En vista de los razonamientos precedentes procede declarar contrario al Concierto Económico el método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones propuestos por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 y, en consecuencia, declarar aplicables los consignados por ENTIDAD 1 en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001.

Por tanto, la solución de las cuestiones planteadas por los presentes conflictos exige determinar si a los efectos del cómputo del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio el de la Comunidad Foral de Navarra forma parte o no del territorio común, puesto que de ello depende que el volumen de operaciones realizado en este territorio alcance o no el 75 por 100 del total.

Concepto de "territorio común" a efectos del cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones

**7.** La cuestión relativa al concepto de "territorio común" utilizado en los artículos 14.Uno y 19.Uno del Concierto Económico, de la que depende la solución de los presentes conflictos acumulados, se planteó como tema fundamental de debate en el primero de ellos, el 8/2008. En el conflicto 13/2010 la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 se remiten a sus respectivas alegaciones en el conflicto anterior. Es de tener en cuenta que el

escrito de alegaciones de la AEAT en el conflicto 8/2008 es de fecha 12 de febrero de 2009, por lo que no pudo hacer referencia a la importante sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, dictada en el recurso 365/2008, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra determinadas resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y dicha Comunidad Foral. La AEAT tuvo ocasión de hacer referencia a esta sentencia en su escrito de alegaciones en el expediente 13/2010, de fecha 29 de noviembre de 2011. Por el contrario, ENTIDAD 1 sí tuvo oportunidad de referirse a la citada sentencia en sus alegaciones en el expediente 8/2008, fechadas el 14 de marzo de 2013, de las que expone un resumen en las formuladas en el conflicto 13/2010, a pesar de ser éstas de fecha anterior (7 de junio de 2012).

En su escrito de alegaciones en el conflicto 8/2008, la AEAT plantea tres posibles interpretaciones del artículo 14.Uno del Concierto:

1º. Las operaciones realizadas en Navarra se entienden realizadas en territorio común,

2º. Las operaciones realizadas en Navarra no se computan,

3º. Las operaciones realizadas en el territorio de la Administración del Estado deben compararse con las realizadas en territorio vasco más las realizadas en Navarra.

1) En apoyo de la primera interpretación, que es la que propugna la AEAT, aduce ésta las siguientes resoluciones e informe:

-Acuerdo de 7 de abril de 1995 de la antigua Comisión Coordinadora prevista en el artículo 40 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981,

-Resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra dictadas en los conflictos 16/2007 y 17/2007. Estas resoluciones fueron objeto del re-

curso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, antes citada, que lo desestimó.

-Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008. Como ya quedó expuesto en los antecedentes de hecho, esta resolución fue anulada por la Audiencia Nacional en su sentencia de 23 de marzo de 2011, por falta de competencia.

-Informe de fecha 23 de febrero de 2004 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

2) La segunda de las interpretaciones planteadas por la AEAT, que, afirma, "es la que parece sostener la Diputación Foral de Bizkaia, al haber planteado el conflicto (si bien no lo ha argumentado en ningún escrito a salvo de la consulta...)", se apoya en la contestación de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 23 de mayo de 2003 a una consulta formulada por ENTIDAD 1. Esta contestación fue impugnada en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que en su sentencia de 31 de enero de 2006 estimó el recurso. La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en su sentencia de 21 de febrero de 2011 desestimó el recurso de casación (núm. 2400/2006) interpuesto por ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia, confirmando la incompetencia de la Diputación para contestar a la consulta declarada por el Tribunal de instancia, por entender que era competente para ello la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto.

Partiendo de los porcentajes de distribución territorial del volumen de operaciones declarados por ENTIDAD 1 en el ejercicio 2001 y excluyendo el correspondiente a Navarra resulta un volumen total de operaciones del 96,32%:

- Territorio común	73,14
- Bizkaia	15,99
- Gipuzkoa	05,19
- Araba/Álava	02,00
- <u>Total País Vasco</u>	<u>23,18</u>
Total	96,32

Afirma la AEAT que habría que realizar unos nuevos cálculos comparando en base 100 las operaciones realizadas en el territorio de la Administración del Estado y en el territorio vasco, de los que resultarían los siguientes porcentajes:

- Territorio de la Adm. del Estado	
	75,93
- Total País Vasco	
	24,07

De acuerdo con estos cálculos se realizaría en el territorio de la Administración del Estado más del 75 por 100 del volumen total de operaciones.

- 3) En cuanto a la tercera interpretación, la AEAT considera que carece de fundamento legal y no está amparada por el Concierto.

En sus alegaciones de 29 de noviembre de 2011 (Fundamento de Derecho Tercero), la AEAT invoca de nuevo, en primer lugar, el acuerdo adoptado el 7 de abril de 1995 por la Comisión Coordinadora del País Vasco, que considera la "interpretación oficial" del concepto de territorio común consensuada entre la Administración del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en el seno de dicho órgano de composición paritaria. Invoca después la AEAT la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, antes citada.

8. La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 fue dictada en el recurso contencioso número 365/2008 interpuesto contra las resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico números 16/2007 y 17/2007, las dos de 4 de abril de 2008. Mediante dichas resoluciones

la Junta Arbitral del Convenio resolvió la discrepancia existente en el seno de la Comisión Coordinadora entre los representantes de ambas Administraciones respecto a la contestación a sendas consultas formuladas acerca del concepto de "territorio común" a efectos de la aplicación del artículo 18.2 del Convenio Económico. Este precepto dispone lo siguiente con relación al Impuesto sobre Sociedades:

"Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante, los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa del Estado".

La Junta Arbitral del Convenio acordó en ambas resoluciones resolver la consulta "en el sentido de que el concepto de 'territorio de régimen común' del artículo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra debe considerarse integrado por todo el territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra".

El recurso contra las citadas resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio que dio lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 fue interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, si bien fue parte del proceso a petición propia SOCIEDAD 1, S.A. La doctrina de la citada sentencia está contenida en su Fundamento de Derecho Tercero, que se transcribe a continuación:

"El objeto de nuestra interpretación es el alcance de la expresión «territorio de régimen común» en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión de la Ley 25/03, de 15 de julio.

La primera nota que ha de resaltarse es que en dicho Convenio son dos las administraciones te-

rritoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado, cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra.

La segunda conclusión que de todo esto se deriva es la de la absoluta imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervenientes, pues si así fuera su ausencia en el Convenio crearía serias dudas sobre la validez del mismo, lo que claramente no desean ninguno de los litigantes.

La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado «territorio de régimen común» de la Administración del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de SOCIEDAD 1 a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre «territorio de régimen común» y «territorio foral» es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea «territorio de régimen común en el ordenamiento español» sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra.

Entender las cosas de otra manera es imposible sin la concurrencia de esa otra administración territorial que se invoca, lo que implicaría, como hemos dicho, replantear todo el sistema que se examina".

**9.** En opinión de la AEAT, "el tenor literal de la Sentencia resulta tan meridianamente claro, que no requiere de interpretación alguna, resultando perfectamente trasladables las conclusiones que establece el Tribunal Supremo al supuesto el que se contraen las presentes alegaciones: con rela-

ción al Concierto Económico con el País Vasco, son igualmente dos las administraciones territoriales que concurren, con territorios perfectamente delimitados a los efectos del Convenio, y, dado que no existe posibilidad alguna de considerar la existencia de un tercer territorio ajeno a los dos considerados, resulta evidente que desde el punto de vista del Concierto Económico, será territorio común el resto del territorio español que no forme parte de los Territorios Históricos del País Vasco". (Subrayado del original).

**10.** En su escrito de alegaciones en el conflicto 8/2008, de 14 de marzo de 2013, ENTIDAD 1 argumenta en contra de la fuerza de convicción de las resoluciones e informes aducidos por la AEAT en su primer escrito de 12 de febrero de 2009. En unos casos, como el del acuerdo de la Comisión Coordinadora del Concierto de 7 de abril de 1995 y el informe del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT de 23 de febrero de 2004, para rechazar su carácter vinculante; en otros, como el de la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008, anulada, como sabemos, por la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011, para rebatir su posición favorable a la tesis de la AEAT.

ENTIDAD 1 somete también a crítica la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, de la que transcribe el Fundamento de Derecho Tercero, más arriba reproducido, y arguye que "en apoyo de estas afirmaciones, la propia Sentencia cita el Acuerdo de 7 de abril de 1995 de la Comisión Coordinadora anteriormente analizado, y entiende que su contenido facilitan tales conclusiones". Añade el citado escrito que las afirmaciones contenidas en el Fundamento de Derecho transcrita "ni conforman por sí solas un criterio de aplicación general que pueda ser directamente tomado en consideración en nuestro supuesto de hecho, ni resultan conformes a Derecho".

Prosigue el escrito de ENTIDAD 1 de la siguiente manera:

"La conclusión básica defendida por la Sentencia transcrita, esto es, 'la absoluta imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio,

distinto al de las administraciones interviniéntes", supone, a criterio de esta parte, una preterición de los principios básicos sobre los que se asienta la autonomía financiera y tributaria constitucionalmente reconocida del País Vasco, puesto que, por el mismo motivo expuesto en la Sentencia, es decir, la no concurrencia de la autoridad tributaria del País Vasco, lo fijado en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra únicamente será aplicable a los territorios sobre los que las Administraciones interviniéntes tienen plenas competencias tributarias".

Más adelante añade lo que sigue:

"La no concurrencia de la Administración tributaria vasca en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra es, a sensu contrario de lo afirmado por la Sentencia del Tribunal Supremo de continua referencia, reflejo de la imposibilidad de extender los efectos jurídicos de dicho Convenio a los territorios históricos vascos, única interpretación que garantiza el respeto al status que la Constitución, a través de su disposición adicional primera y del propio Concierto Económico, otorga a dichos territorios históricos.

[...]

Por tanto, la primera de las conclusiones expuestas por la Sala respecto de qué debe entenderse comprendido dentro de la expresión "territorio común" en el marco del Convenio Económico choca frontalmente con los argumentos en los que la propia Sentencia pretende hacer descansar tal interpretación. La bilateralidad, defendida por la Sala, que rige la relación entre las Administraciones territoriales partícipes en el Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra, impide, en idénticos términos que los recogidos en la citada Sentencia, que la Administración del Estado pueda extender su fuerza vinculante respecto de territorios, como los del País Vasco, cuyas potestades y competencias tributarias son concertadas. La inclusión del territorio foral vasco como parte del concepto de "territorio común" al que hace referencia el Convenio Económico resulta, por tanto, imposible sin la participación

de la Administración tributaria competente para dichos territorios, esto es, la foral. Por ello, a nuestro juicio, la interpretación que postula la Sentencia de continua referencia, amén de ser contradictoria en sus propios términos, resulta contraria a Derecho y, como a continuación analizaremos, ajena al concepto de territorio común consagrado en el resto de nuestro ordenamiento jurídico, del cual el Convenio Económico forma parte".

Propugna ENTIDAD 1 una "interpretación finalista, sistemática e integradora del ordenamiento jurídico", para la que busca apoyo en el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre, a tenor del cual "en tanto no se definan por la normativa tributaria los términos empleados en las normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda", sentido que habrá que atribuir al término "territorio común", puesto que no lo definen ni el Concierto ni el Convenio. Siguiendo este método, el escrito pasa revista a las siguientes disposiciones:

- Disposición Adicional Primera de la Constitución Española,
- Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral,
- Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco,
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas,
- Leyes 21/2001, de 27 de diciembre, y 22/2009, de 18 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía,
- Leyes del Estado que regulan los impuestos cedidos y normativa foral que regula los impuestos concertados,

-Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico.

Con relación al Concierto Económico, afirma ENTIDAD 1 que se aprecia en numerosos preceptos la contraposición entre territorio foral y territorio común. "Así se constata en innumerables preceptos de la citada Ley [12/2002], como, por ejemplo, en los artículos 6, 7, 8, 9, 10, 11 y en las disposiciones transitorias cuarta y sexta y en la disposición final única". Y añade que "de estos preceptos se deriva que el territorio común se identifica con el ámbito de aplicación de la normativa tributaria general del Estado. Lo mismo cabe afirmar con respecto a todas las normas que regulan la exacción, gestión e inspección de los distintos impuestos", y por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, cita los artículos 15, 18 y 19.

De este recorrido extrae ENTIDAD 1 la conclusión de que "conforme al sentido jurídico emanado del ordenamiento jurídico español observado en su plenitud, integrado por las disposiciones citadas, forma el territorio común todo el territorio español con excepción de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, que constituyen territorios de régimen foral. En muy contadas palabras y por lo que atañe al supuesto controvertido, Navarra no es territorio común sino territorio foral con todos los efectos jurídicos que de ello proceda predicator".

El sentido usual de la expresión "territorio común" confirma, a juicio de ENTIDAD 1, la anterior conclusión. "Más allá de complejas construcciones jurídicas conforme a las cuales defender una interpretación expansiva del alcance del concepto de 'territorio común' a los territorios forales, desde un punto de vista semántico, los adjetivos 'común' y 'foral' delimitan el alcance del concepto de 'territorio' como aquél que bien está sometido a Derecho común, bien está sometido a Derecho foral. Defender que territorios sometidos a Derecho foral pueden quedar incluidos dentro de la expresión de 'territorio común' resulta muy difícil de sostener".

Afirma, finalmente, ENTIDAD 1 que "la deficiencia fundamental de la que adolece la interpretación defendida de adverso radica en una bilateralidad País Vasco-Estado mal entendida predicada del Concierto Económico. Por este camino la AEAT se constriñe a dicha bilateralidad con olvido del ordenamiento jurídico español en su plenitud, del que, a no dudarlo, el foral vasco forma parte, al igual que el foral navarro".

**11.** Es evidente que no le es posible a esta Junta Arbitral entrar a discutir los argumentos aducidos por ENTIDAD 1 para demostrar que la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 es, como sostiene, contraria a Derecho, ni, por tanto, tomar postura ante ellos. Semejante cosa supondría arrogarse de manera inconcebible una potestad que sería absurdo siquiera imaginar. Por tanto, ante la citada sentencia a la Junta Arbitral le cabe únicamente comprobar si el criterio del Tribunal es aplicable al asunto sometido a su decisión y, acatándolo, resolver de acuerdo con éste.

Es indudable que la doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia de repetida cita es clara e inequívoca y aplicable al caso que nos ocupa, puesto que la cuestión aquí controvertida es idéntica a la decidida en dicha sentencia. Por consiguiente, la Junta Arbitral no puede sino acordar que a efectos del cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones a que se refieren los artículos 14.Uno y 19.Uno del Concierto Económico el territorio de Navarra forma parte del territorio común.

Sin embargo, el respeto a la decisión del Tribunal Supremo no impide a la Junta Arbitral exponer algunas consideraciones acerca de los argumentos aducidos por ENTIDAD 1. Estas consideraciones se refieren, en primer lugar, a la conclusión que ENTIDAD 1 pretende extraer de su examen de las disposiciones legales de diverso rango que se refieren a los regímenes tributarios de régimen foral y común. Todas ellas distinguen, como es obvio, entre ambos regímenes y los correspondientes territorios y, por supuesto, atribuyen carácter foral a los Territorios Históricos vascos y al de la Comunidad Foral de Navarra. Pero esta trivial

constatación, para la cual no era necesario el prolígio recorrido por el ordenamiento jurídico que ENTIDAD 1 lleva a cabo, no basta para dar respuesta al problema que plantea la referencia al territorio común en los preceptos que, como los del Concierto que entran en juego en los presentes conflictos, contraponen dicho concepto al territorio de régimen foral desde la perspectiva de uno de los territorios forales. Como dice el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia de 26 de mayo de 2009 transcrita en el anterior apartado 8, lo decisivo para resolver la cuestión que nos ocupa no es la concepción de lo que sea "territorio de régimen común" en el ordenamiento español sino el significado que tiene la expresión "territorio común" en los preceptos aplicables a la cuestión planteada. Para resolver este problema hay que acudir a otra clase de consideraciones, fundamentalmente a la finalidad de los preceptos en cuestión.

Los preceptos del Concierto Económico que cita ENTIDAD 1 no ofrecen sustento suficiente a la conclusión pretendida por la entidad. En algunos de ellos, como los artículos 8, 9 y 10 la expresión "territorio común" no incluye ciertamente al de Navarra, pero, como hemos señalado, ello no basta para demostrar que este sea el significado inequívoco de dicha expresión en todo el Concierto Económico; desde luego no lo es en el artículo 19, que también invoca la entidad, controvertido en los presentes conflictos. Otros de los preceptos del Concierto Económico citados por ENTIDAD 1 ni siquiera utilizan la expresión "territorio común" (así los arts. 6, 7, 11, 15 y 18 y las Disposiciones Transitorias Cuarta y Sexta y Final), por lo que mal pueden servir de base para una interpretación de este término.

#### Deber de la AEAT de paralizar las actuaciones

**12.** Como expusimos en los antecedentes de hecho, la cuestión de la nulidad de las actuaciones llevadas a cabo por la AEAT por infracción del deber de paralizar tales actuaciones cuando se plantee un conflicto ante la Junta Arbitral que impone el artículo 66.2 del Concierto Económico, ha estado planteada desde el origen de los presentes conflictos. Ese deber ha sido invocado por

la Diputación Foral de Bizkaia en todos sus requerimientos de inhibición dirigidos a la AEAT y escritos de planteamiento de los conflictos. Su alegación frente a las primeras actuaciones de comprobación parcial del grupo 2/86 fue desestimada finalmente por la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, como ya quedó indicado en los antecedentes, al no estar constituida la Junta Arbitral.

La misma cuestión se plantea ahora respecto de las actas de inspección A02-71433705, ejercicio 2001, de 6 de mayo de 2008, y A02-71455240, ejercicio 2002, de 26 de junio de 2008, y los correspondientes actos de liquidación de 6 de septiembre y 4 de noviembre de 2008 respectivamente. Paradójicamente la que primero suscita la cuestión, que no había sido planteada por la Diputación Foral de Bizkaia, es la AEAT en su escrito de alegaciones en el conflicto 8/2008 de 12 de febrero de 2009, y la constituye en objeto del conflicto 13/2010, como cuestión pendiente del anterior, en el escrito de alegaciones en este último de 29 de noviembre de 2011.

La tesis de la AEAT es que el deber de paralización de las actuaciones estuvo vigente en el periodo comprendido entre el 28 de abril de 2008, fecha en que le fue notificado el planteamiento del conflicto 8/2008, y el 21 de mayo de 2008, en que le fue notificado el acuerdo de la Junta Arbitral de 12 de mayo de 2008, inadmitiendo a trámite dicho conflicto, que, a juicio de la AEAT, puso fin a la vigencia de dicho deber. En opinión de la Agencia Tributaria el delimitado por ambas fechas fue el "único periodo en el que coincidieron en el tiempo las actuaciones inspectoras de la AEAT y la existencia, real y efectiva, de un conflicto de competencias planteado ante la Junta Arbitral del Concierto".

Añade la AEAT que

"si bien es cierto que el conflicto de competencias seguía existiendo, en el momento en que finaliza el procedimiento de comprobación e investigación y se dicta acuerdo de liquidación por parte de los órganos de inspección de la AEAT, el conflicto de competencias estaba

siendo tramitado ante el Tribunal Supremo y es éste precisamente el motivo por el cual la Junta Arbitral acuerda su inadmisión.

Las previsiones del Concierto y el RJACE relativas a la obligación de paralización de las actuaciones por parte de las Administraciones afectadas por un conflicto de competencias, solamente resultan de aplicación en el supuesto en el que el conflicto de competencias esté residenciado en sede de la Junta Arbitral prevista en el Concierto. Si el conflicto se encuentra planteado en cualquier otra instancia judicial o administrativa, no procede la aplicación de los citados artículos y, por tanto, no procede la paralización de actuaciones, tal como recoge numerosa jurisprudencia".

En sustento de esta afirmación cita la AEAT las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, 9 de marzo de 2011 (rec. núm. 2475/2006) y 10 de marzo de 2011 (rec. núm. 5775/2006).

En su pedimento la AEAT solicita de esta Junta Arbitral que acuerde en este punto "que no resulta procedente la ampliación de los períodos de paralización de las actuaciones inspectoras adoptados por la AEAT por la existencia ante esa Junta Arbitral del conflicto nº 8/2008".

La Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 niegan, por el contrario, que el deber de paralización de las actuaciones estuviese limitado, como sostiene la AEAT, al periodo comprendido entre el planteamiento del conflicto 8/2008 y su inadmisión por la Junta Arbitral. La Diputación argumenta en su escrito de alegaciones en el conflicto 13/2010, de fecha 23 de mayo de 2012, que la Junta Arbitral, por medio de su acuerdo de 10 de noviembre de 2008, por el que revocó el de inadmisión de 12 de mayo de 2008, admitió a trámite el conflicto originariamente planteado y no un conflicto nuevo. De ello deduce la Diputación Foral de Bizkaia que se debe tomar como fecha de planteamiento del conflicto al menos la del 14 de marzo de 2008, "fecha de presentación oficial ante la Junta Arbitral". En apoyo de esta tesis aduce la Diputación la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011, que afirma lo siguiente:

"La revocación por parte de la Junta Arbitral de su anterior resolución de 12 de mayo de 2008, no supone el planteamiento de un nuevo conflicto de competencias, sino la admisión del conflicto ya planteado el 14 de marzo de 2008, por lo que los efectos de la paralización de actuaciones previstos en el artículo 66.2 de la Ley del Concierto Económico y en el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, adquieren plena vigencia desde el 14 de marzo de 2008. En este sentido, recordar que la resolución de la Junta Arbitral de 10 de noviembre de 2008 habla de '... admitir a trámite el planteamiento del mencionado conflicto', esto es, del conflicto planteado en su día, no de un conflicto nuevo".

En conclusión, la Diputación Foral de Bizkaia sostiene que "la AEAT ha incumplido el deber establecido en el art. 66 del Concierto Económico, al menos desde el 14 de marzo de 2008 con las consecuencias que de dicho incumplimiento pudieran derivarse".

En su escrito de alegaciones en el expediente 13/2010, de fecha 7 de junio de 2012, ENTIDAD 1 transcribe extensamente los Fundamentos de Derecho de la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011, de los que se deduce, a su juicio, que a los efectos del artículo 66.2 del Concierto Económico el conflicto se sustancia desde el 14 de marzo de 2008 de manera ininterrumpida, por lo que "debe reputarse como no producida el acta de inspección (acta número A02-71455240) en relación con el IS del ejercicio 2002 de ENTIDAD 1 incoada el 26 de junio de 2008". En consecuencia, pide a la Junta Arbitral que declare "el incumplimiento por parte de la AEAT de su deber de paralización de actuaciones respecto del procedimiento inspector que concluye con el acta única de disconformidad al grupo fiscal 2/86, de fecha 26 de junio de 2008, en el que SOCIEDAD 1, S.A. aparece como sociedad dominante, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 (acta número A02-71455240), acta que debe reputarse como no producida".

**13. Lo que la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 piden a esta Junta Arbitral es que declare que**

la AEAT incumplió el deber de paralización de las actuaciones inspectoras derivado de la pendencia de un conflicto ante este órgano. Pero es claro que la pretensión de ambas partes va más allá de esta declaración abstracta y apunta a la impugnación de la validez de las actuaciones en cuestión, es decir, en definitiva, las actas relativas al Impuesto sobre Sociedades del grupo 2/86 del ejercicio 2002 y los actos de liquidación derivados de ellas. Esta es también la pretensión a la que preventiva e implícitamente se opone la AEAT. En efecto, la Diputación Foral de Bizkaia alude a "las consecuencias que pudieran derivarse" del incumplimiento y ENTIDAD 1 expresamente afirma que esa acta "debe reputarse como no producida". No piden, sin embargo, directamente a la Junta Arbitral que declare la nulidad de tales actos porque son plenamente conscientes de la falta de competencia de este órgano para pronunciarse acerca de ella, pues es obvio que es otra la vía adecuada para impugnar su validez.

Ahora bien, la resolución que se pide a la Junta Arbitral de que declare abstractamente que la AEAT incumplió su deber de paralizar las actuaciones entraña implícitamente un pronunciamiento sobre la validez de las que ocasionaron tal incumplimiento. En efecto, declarada la infracción del mencionado deber la consecuencia ineludible es la nulidad de los actos infractores. En este sentido, la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, en la sentencia de 23 de marzo de 2011 de repetida cita declaró la nulidad de la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008 precisamente por infracción del artículo 66.2 del Concierto Económico, desestimando, como señalan la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1, argumentos de contrario de la Administración del Estado similares a los ahora esgrimidos por la AEAT. En consecuencia, es forzoso concluir que la Junta Arbitral carece de competencia para emitir una declaración en términos abstractos acerca del cumplimiento o no por la AEAT del deber de paralización de las actuaciones.

Confirma la incompetencia señalada la consideración de que una declaración de esa naturaleza, que predeterminaría en el plano de la pura lógica la decisión de los órganos competentes

para resolver en vía de recurso acerca de la validez de los actos de la AEAT no podría en modo alguno prejuzgar en el plano jurídico esta decisión. En otros términos, el hipotético acuerdo de la Junta Arbitral carecería absolutamente de eficacia jurídica en este aspecto.

Cabe añadir que el deber de paralizar las actuaciones impuesto por el artículo 66.2 del Concierto Económico nace para las Administraciones afectadas por obra de la ley, en virtud de la incoación del procedimiento de conflicto, y no corresponde a la Junta Arbitral controlar su cumplimiento ni, por tanto, resolver sobre éste. La Junta Arbitral ya tuvo ocasión de pronunciarse en este sentido en la contestación a una petición formulada por ENTIDAD 1 el 18 de febrero de 2008, en el marco del conflicto 8/2008, para que la Junta requiriese a la AEAT el cumplimiento del deber de paralización de las actuaciones. En dicha contestación, de fecha 12 de mayo de 2008, el Presidente de la Junta Arbitral señaló la falta de competencia de ésta para formular el requerimiento que se le solicitaba, indicando que "ni el artículo 66.2 del Concierto Económico ni el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que contiene una norma semejante, atribuyen a la Junta Arbitral la facultad de velar por el cumplimiento de ese mandato, cuya infracción, en su caso, produciría consecuencias ajenas al ámbito de competencias de este órgano arbitral".

En su virtud, la Junta Arbitral

#### **ACUERDA**

Declarar:

1º) Que ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) estaba sometida a la normativa estatal en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002.

2º) Que la competencia para la inspección de dicha entidad en relación con el mencionado Impuesto y ejercicio correspondía a la Administración del Estado

**Objeto del conflicto - Competencia inspectora. Determinación del porcentaje de volumen de operaciones realizado en territorio común.**

**Resolución R 8/2013 Expediente 1/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de mayo de 2013

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muñoz Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

**ACUERDO**

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre la normativa aplicable a la entidad ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) y la competencia inspectora sobre esta misma entidad en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, y el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 1/2010.

**I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por medio de un escrito de su Director General de fecha 9 de marzo de 2010, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 11. De dicho escrito y los documentos a él adjuntos resultan los siguientes antecedentes:

–El 17 de noviembre de 2009 se recibió en la AEAT un listado de actas únicas incoadas por la Diputación Foral de Bizkaia a ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) –en adelante ENTIDAD 1– con fecha 18 de diciembre de 2008, por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2004, 2005 y 2006, y por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2005, 2006 y 2007.

–El 13 de enero de 2010 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia un escrito de igual fecha en el que, en virtud de los antecedentes y fundamentos de Derecho que exponía, afirmaba que le correspondía la competencia inspectora en relación con el IS, ejercicio 2004, y el IVA, ejercicio 2007 y requería a la Diputación Foral de Bizkaia de inhibición en todas las actuaciones inspectoras relativas a dichos conceptos, períodos y entidad. Requería también a la Diputación Foral de Bizkaia para que rectificase la interpretación de los puntos de conexión del Concierto y la determinación de las proporciones de tributación correspondientes a cada Administración realizadas en las actas antes mencionadas.

–El Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia acordó el 9 de febrero de 2010 rechazar el anterior requerimiento, decisión que fue trasladada a la AEAT el siguiente día 11. El fundamento de este acuerdo se encuentra en un informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 8 de febrero de 2010.

2. El escrito de planteamiento concluye con la petición a la Junta Arbitral de que declare “la falta de competencia de la Diputación Foral de Vizcaya para inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades 2004 y el IVA 2007 de ENTIDAD 1, S.A., [...] que la normativa aplicable en dichos períodos es la estatal y [...] que el punto de conexión aplicado en las actas incoadas por la Diputación Foral por el Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006 y el IVA 2005, 2006 y 2007 a las entregas de energía realizadas por el obligado no se ha fijado de acuerdo con el Concierto”

3. La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en su reunión de 24 de junio de 2011 y el 27 de octubre de 2011 notificó el planteamiento a la Diputación Foral de Bizkaia, emplazándola para la formulación de alegaciones en el plazo de un mes. La Diputación Foral de Bizkaia evacuó este trámite por medio de un escrito de su Secretario General Técnico de fecha 23 de noviembre de 2011, que tuvo entrada el día siguiente en esta

Junta Arbitral, al que se adjuntaba un “informe sobre alegaciones” de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia. Este documento termina con unas conclusiones, la primera de las cuales es la afirmación de la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para la comprobación del IS, ejercicio 2004, y del IVA, ejercicio 2007.

**4.** Tras la puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones las dos Administraciones en conflicto y la entidad interesada, ENTIDAD 1. La Diputación Foral de Bizkaia lo hizo mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Economía y Finanzas de fecha 7 de febrero de 2012 y la AEAT por medio de un escrito de su Directora General de fecha 9 de febrero de 2012. La entidad contribuyente, a la que a su instancia le fue concedida una ampliación del plazo para formular alegaciones, las presentó por medio de un escrito de fecha 27 de febrero de 2012.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

**1.** Existen ciertas discordancias entre las partes en cuanto al objeto del presente conflicto que es necesario despejar antes de abordar su examen. Para la AEAT dicho objeto es triple: 1º) La competencia inspectora en relación con el IS, ejercicio 2004 y el IVA, ejercicio 2007; 2º) La normativa aplicable a dichos impuestos y ejercicios; y 3º) La interpretación mantenida por la Diputación Foral de Bizkaia de los puntos de conexión aplicados en las actas levantadas por la Hacienda Foral a ENTIDAD 1 respecto al IS, ejercicios 2004 a 2006, e IVA, ejercicios 2005 a 2007. En sus segundas alegaciones, la AEAT omite en su solicitud la referencia a la normativa aplicable.

El informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia, que contiene sus alegaciones iniciales no contiene un petitum formal, pero en sus conclusiones parece limitar la cuestión controvertida a la competencia inspectora. En sus segundas alegaciones, que sí contienen una petición expresa a la Junta Arbitral, la Diputación Foral pide a ésta que “declare que la competencia de inspección de la entidad ENTIDAD 1, S.A.U. de los períodos impositivos y ejerci-

cios de referencia corresponde a la Hacienda Foral de Bizkaia al considerar correcta la interpretación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico recogidos en la fundamentación de las actas de inspección formalizadas por la Inspección Foral de los Tributos de esta Diputación Foral de Bizkaia, con singular atención al criterio aplicable a las ventas de energía a clientes de tarifa integral”.

Finalmente, ENTIDAD 1 refiere su solicitud a las mismas cuestiones que la AEAT, con exclusión de la normativa aplicable, aunque en sentido opuesto a dicho órgano estatal.

En vista de los planteamientos expuestos debemos concluir que el objeto del presente conflicto es determinar a cuál de las dos Administraciones correspondía la competencia inspectora respecto del IS, ejercicio 2004, e IVA, ejercicio 2007. La cuestión de la normativa aplicable no está directamente discutida aquí, aunque su solución respecto del IS –único en el que puede plantearse, puesto que la regulación del IVA es uniforme, salvo las cuestiones formales mencionadas en el artículo 26 del Concierto Económico– depende de las mismas reglas que las que determinan la competencia inspectora (arts. 14.Uno y 19.Uno del Concierto Económico), por lo que la respuesta a ambas cuestiones es necesariamente coincidente.

La interpretación de los puntos de conexión en ejercicios en los que no está en discusión la competencia inspectora, como son los ejercicios 2005 y 2006, tanto en relación con el IS como con el IVA, no es competencia de esta Junta Arbitral. En efecto, no incumbe a este órgano la interpretación en abstracto del Concierto Económico sino únicamente en cuanto tal interpretación sea necesaria para resolver los conflictos propios de sus atribuciones. Así se deduce del artículo 66 del Concierto Económico, según el cual son funciones de la Junta Arbitral resolver los conflictos que se planteen “en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados” y “conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente

Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales".

**2.** La cuestión objeto del presente conflicto, así definida, debe resolverse por aplicación de los preceptos del Concierto Económico que se transcriben a continuación, en la redacción originaria, establecida por la Ley de aprobación del Concierto, 12/2002, de 23 de mayo. La modificación de la cifra determinante del volumen de operaciones establecida por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, es aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008 (Disposición Transitoria Primera del Concierto Económico, en la redacción de la Ley 28/2007).

#### Impuesto sobre Sociedades:

##### 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 6 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 6 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.

(...)

#### Impuesto sobre el Valor Añadido:

##### Artículo 27. Exacción del Impuesto.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

(...)

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.

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.

(...)

##### Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto

(...)

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

(...)

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

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.

De acuerdo con los preceptos transcritos, los requisitos necesarios para que la competencia inspectora tanto acerca del IS, ejercicio 2004, como acerca del IVA, ejercicio 2007, respecto a un sujeto pasivo domiciliado fiscalmente en el País Vasco, como es el caso indiscutido de ENTIDAD 1, correspondiese a la Administración del Estado eran los siguientes:

- Que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y
- Que en dicho ejercicio se hubiese realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones.

Es pacífico que en los ejercicios 2003 y 2006 el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 superó la cantidad de 6 millones de euros, por lo que la solución de las cuestiones controvertidas en los presentes conflictos depende exclusivamente del porcentaje de dicho volumen de operaciones que se considere realizado en territorio común en dichos ejercicios.

Los porcentajes de tributación declarados por ENTIDAD 1 a las distintas Administraciones en los ejercicios 2003 a 2006 fueron los siguientes:

Año	Estado	Nav.	Álava	Gipuz.	Bizkaia
2003	73,00	3,53	1,95	5,05	16,47
2004	70,96	3,45	1,85	5,02	18,72
2005	69,46	3,30	1,75	4,71	20,78
2006	74,80	4,03	2,09	4,95	14,13

Con arreglo a los datos anteriores, el porcentaje de volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en territorio común sólo superaría el 75 por 100 del total en los ejercicios 2003 y 2006, que es la cuestión debatida en el presente conflicto, si se entiende que a efectos de este cómputo el territorio navarro forma parte del territorio común.

Los anteriores porcentajes resultan de la aplicación de las reglas sobre el lugar de realización de las operaciones establecidas por el Concierto Económico, de acuerdo con la calificación de las operaciones aplicada por ENTIDAD 1. Sin embargo, la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, en las actas levantadas a esta entidad el 18 de diciembre de 2008, corrigió esos porcentajes de volumen de operaciones realizados en cada territorio basándose en un nuevo método de cómputo de tales porcentajes, del cual se deriva una calificación de las operaciones distinta de la que sirvió de base a los declarados.

La explicación de esta modificación exige una mínima comprensión del sistema eléctrico español en los años considerados; es decir, de los tipos de empresas que actúan en dicho sistema y sus respectivas actividades. Este sistema está muy succinctamente descrito por la Diputación Foral de Bizkaia en sus distintos escritos y de manera mucho más detallada, como cabía esperar, en el largo escrito de alegaciones de ID de fecha 27 de febrero de 2012, en el que se describe muy prolíjamente el “marco regulatorio del sector eléctrico”. La explicación que sigue se basa fundamentalmente en dicho escrito.

#### a. Sistema eléctrico español. El periodo transitorio

La disposición fundamental reguladora del sector eléctrico en el periodo considerado era la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (LSE), todavía vigente con numerosas modificaciones. La LSE distingue los siguientes tipos de actividades: generación o producción de energía, transporte, distribución y comercialización de electricidad. Las redes de transporte conectan la centrales de producción de energía con los núcleos de población, transportan la energía desde la central de producción a las redes de distribu-

ción en baja, que se encargan de llevar la energía hasta el punto del consumo final. La distribución consiste en la transmisión de energía eléctrica desde la red de transporte hasta los puntos de consumo; en otras palabras, se circunscribe a la construcción, mantenimiento y operación de las redes de distribución que han de ser utilizadas para la transmisión de la electricidad demandada por todos los clientes conectados a la red del distribuidor. La red de distribución comienza donde acaba la red de transporte. Las subestaciones de transformación que se encuentran en los núcleos de población producen la conversión de la energía de alta tensión (220 Kv) a baja tensión, tras lo cual la energía se transporta por la red de distribución hasta los consumidores finales. La LSE introdujo la figura de los comercializadores de energía eléctrica con el fin de establecer competencia en el sector mediante el reconocimiento del derecho de adquisición de la energía en el mercado libre a quien se elija de entre los sujetos del sistema autorizados para ello, al mismo tiempo que se satisface un peaje por el acceso y uso de las redes eléctricas a fin de transportar la energía adquirida. La actividad característica del comercializador consiste en la compra de energía en el mercado mayorista y en la venta a un precio libremente pactado en el mercado minorista.

Durante un periodo transitorio delimitado por los años 2000 y 2009 la distribución comprendía también la venta a determinados consumidores finales de la energía eléctrica ("venta a tarifa"). La transposición al Derecho español de la Directiva 2003/54/CE se llevó a cabo por la Ley 17/2007, de 4 de julio, que modifica la LSE. Esta Ley dispuso que la actividad de suministro de energía a tarifa dejase de formar parte de la actividad de los distribuidores eléctricos, una vez que se creasen las denominadas "tarifas de último recurso", como un servicio universal prestado en exclusiva por las empresas comercializadoras.

En el curso del periodo transitorio las empresas distribuidoras tenían dos tipos de clientes:

- Clientes a tarifa de acceso o clientes cualificados. Estos clientes contratan el suministro

de energía con una empresa comercializadora, que compra la energía en el mercado de la electricidad. Los clientes cualificados también pueden adquirir la energía directamente en el mercado. Las empresas distribuidoras prestan en estos casos el servicio de transporte y distribución por redes propias hasta el punto de consumo.

- Clientes a tarifa integral. Las empresas distribuidoras transportan energía para estos clientes por las redes de distribución (es decir, el mismo servicio que presan a los clientes a tarifa de acceso) y, además, les venden directamente la energía. Los clientes a tarifa integral pagaban a las empresas distribuidoras unas tarifas establecidas cada año mediante Real Decreto, que se determinaban en función de la estimación de los costes globales del sector eléctrico; su importe debía cubrir todos los costes de este sector y retribuir a todos los sujetos que participan en el suministro.

Los ingresos percibidos por las distribuidoras de sus clientes a tarifa integral se destinaban, en primer lugar, a pagar al productor de electricidad con arreglo a los precios del mercado energético. El resto de la recaudación se entregaba a la Comisión Nacional de la Energía (CNE) para que como organismo liquidador retribuyera a todos los agentes y operadores del sistema, es decir, fundamentalmente transportistas y distribuidores. No se preveía una retribución específica que remunerase la venta de energía eléctrica. El sistema compensaba a las empresas distribuidoras los costes de la compra de la energía mediante una formulación que trataba de acercarse al máximo al coste de la compra realmente incurrido por estas empresas, por lo que, afirma ENTI-DAD 1, la venta de energía no aportaba ningún valor añadido a la empresa. Es decir, el cobro de la facturación a los clientes a tarifa integral se destinaba a pagar el coste de la energía eléctrica, a retribuir la actividad de distribución y gestión comercial y a retribuir al resto de los agentes del sistema; por tanto, las empresas distribuidoras actuaban como recaudadoras del sector eléctrico.

ENTIDAD 1 se crea en 2000 en virtud de la exigencia impuesta por la LSE de que la actividad de transporte y distribución de energía eléctrica fuese realizada de manera exclusiva por una entidad, declarándola incompatible con las de producción y comercialización. ENTIDAD 1 ha venido realizando las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica dentro del grupo EMPRESA MATRIZ de forma efectiva desde el 1 de julio de 2000. EMPRESA MATRIZ, S.A. siguió realizando la actividad de comercialización o venta libre de energía y ENTIDAD 2, S.A. la de producción de energía. Durante el periodo transitorio, hasta el 1 de julio de 2009, ENTIDAD 1 realizó además, por mandato legal, la actividad de suministro de electricidad a los clientes a tarifa integral.

b. Lugar de realización de las operaciones a efectos de la determinación del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio

Los porcentajes de volumen de operaciones realizado en cada territorio declarados por ENTIDAD 1 en el IS e IVA, en los ejercicios 2003 a 2007 resultaban de la aplicación de los artículos 16, para el IS, y 28, para el IVA, del Concierto Económico, a partir de las siguientes calificaciones de las operaciones. El primero de los citados artículos dispone lo siguiente, en la parte aquí pertinente:

Artículo 16. Lugar de realización de las operaciones.

Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

#### A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

(...)

2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

(...)

#### B) Prestaciones de servicios:

1.º 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:

(...)

2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

(...)

El artículo 28 del Concierto Económico es idéntico al anterior, salvo alguna variante de redacción que no afecta a su contenido.

La aplicación de los anteriores preceptos que llevó a cabo ENTIDAD 1 en sus declaraciones liquidaciones de los ejercicios en cuestión fue la siguiente:

-Las operaciones de prestación de servicios de acceso a la red de distribución a los clientes que adquieren la energía eléctrica en el

mercado liberalizado (clientes a tarifa de acceso) se localizaron íntegramente en el Territorio Histórico de Bizkaia, lugar donde radica el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, de acuerdo con la regla específica aplicable a los servicios de transporte (apartado C), 2º.

–Los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica (tarifa integral) se localizaron en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación [apartado A), 1º, a)]. El último proceso de transformación de la energía eléctrica se produce en el lugar donde está localizado el punto de suministro, ya que es ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente.

–Los ingresos derivados del alquiler de contadores se imputaron a cada territorio en función del lugar donde están instalados dichos equipos (apartado B), 1º).

–El resto de ingresos de la entidad (por reparación de averías o modificación de instalaciones, servicios de mantenimiento para terceros, trabajos para Red Eléctrica de España, venta de residuos, etc.) se localizaron en los diferentes territorios en función de la plantilla media ubicada en cada territorio, por aplicación de la regla del lugar de prestación del servicio.

c. El nuevo método de determinación del porcentaje de volumen de operaciones propugnado por la Diputación Foral de Bizkaia

3. Sin embargo, como ya se ha indicado más atrás, la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia en las actas levantadas en 2008 corrigió los anteriores criterios de aplicación de los artículos 16 y 28 del Concierto Económico. En dichas actas se menciona que ENTIDAD 1 presentó el 23 de julio de 2008 a la Hacienda Foral de Bizkaia un escrito en el que sostenía que los criterios utilizados en sus declaraciones para la determinación del volumen de operaciones de cada territorio no eran adecuados a los principios y métodos de retribución de las actividades del sector eléctrico y que los ingresos derivados de los servicios de ac-

ceso a la red de distribución estaban computados por debajo de su importancia relativa en relación al conjunto de las operaciones de la empresa. La Diputación Foral de Bizkaia asumió estas críticas y en las mencionadas actas aplicó un nuevo método de cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones de cada territorio.

La alegada incorrección del método anterior consiste en "no haber considerado que dentro de la tarifa integral, que es la contraprestación al servicio completo de suministro de electricidad (venta de energía más servicio de transporte/distribución hasta el punto de suministro), hay una parte que está retribuyendo el servicio de tránsito por la red hasta el punto de consumo que, a efectos del cálculo del volumen de operaciones debería desgajarse de la regla de entrega de bienes corporales y asignarse a la regla de prestación de servicios de transporte". En consecuencia, ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia proponen dividir los ingresos por tarifa integral en sus dos componentes: los ingresos por venta de energía y los ingresos por los servicios de distribución, asignando los primeros al lugar de la puesta a disposición del adquirente o punto de consumo (que normalmente coincidirá en el mismo territorio en que la energía eléctrica sale de la red de alta tensión de Red Eléctrica de España para iniciar el tránsito por las redes de distribución de la compañía) y los segundos al territorio del domicilio fiscal de la Entidad que realiza la distribución de energía eléctrica. El resto de las operaciones de ENTIDAD 1 mantiene su localización anterior.

ENTIDAD 1 y la Diputación Foral reconocen que "la única dificultad para la puesta en práctica de este criterio consiste en hacer una disección perfecta de los ingresos de estas dos operaciones, ya que la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte". Para superar esta dificultad propugnan un método consistente en comparar la tarifa de acceso a la red unitaria promedio (que retribuye exclusivamente el servicio de distribución) con la tarifa integral unitaria promedio (que, en opinión de ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia, retribuye conjun-

tamente el servicio de distribución y la venta de energía), obteniendo así la parte proporcional de esta última que retribuye dicho servicio. Las tarifas unitarias se obtienen dividiendo los ingresos anuales por cada una de ellas entre la energía (kWh) distribuida a los respectivos clientes.

El informe de alegaciones de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2011 transcribe, a título de ejemplo, los cálculos que, por aplicación del método descrito, se realizan en el acta relativa al IS, ejercicio 2004, que en resumen son los siguientes:

- Facturación neta por tarifa de acceso: 563.548.463,52 Euros
- kWh por tarifa de acceso: 32.124.687.157,82
- % Euros/kWh tarifa de acceso: 0,017542535 Euros/kWh
- Facturación neta por tarifa integral: 4.056.642.476,90 Euros
- kWh por tarifa integral: 53.293.813.683,82
- Euros/kWh tarifa integral: 0,07611845 Euros/kWh
- % Euros/kWh tarifa de acceso/tarifa integral: 23,046364

Aplicando este tanto por ciento a la facturación neta por tarifa integral se obtiene la parte de esta facturación atribuible en el ejercicio 2004 a distribución (934.908.616,21 Euros), que, de acuerdo con este criterio debería localizarse en el domicilio de ENTIDAD 1. La aplicación de este método a los ejercicios 2003 a 2006 arroja los resultados que se recogen en la siguiente tabla:

Año	Estado	Nav.	Álava	Gipuz.	Bizkaia
2003	58,86	2,84	1,57	4,07	32,66
2004	54,67	2,66	1,43	3,88	37,36
2005	51,65	2,46	1,30	3,51	41,08
2006	53,27	2,87	1,49	3,52	38,85

De aceptarse el nuevo método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones realizado en cada territorio con el resultado expuesto, el correspondiente al territorio común en los ejercicios 2003 y 2006, que es el relevante a efectos del presente conflicto, sería en todo caso inferior al 75 por 100, cualquiera que sea el concepto de territorio común que se adopte, es decir, se considere o no que, a estos efectos, forma parte de éste el de la Comunidad Foral de Navarra. Por tanto, el orden lógico del análisis exige examinar en primer lugar la conformidad a Derecho de dicho método de cómputo.

**4.** Los argumentos en los que las partes de estos conflictos fundan sus respectivas posiciones acerca de la conformidad del nuevo método con el Concierto Económico giran en torno a una cuestión central: la independencia o no del servicio de distribución respecto a la venta de energía eléctrica a los clientes a tarifa integral.

a) La AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto sostiene, en síntesis, que todas las actividades previas a la venta de la energía eléctrica tienen como finalidad el adecuado suministro de ésta y son accesorias de ella. Los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico para cada una de las actividades destinadas al suministro de energía se aplican en tanto en cuanto estas se realicen por distintos sujetos.

b) La Diputación Foral de Bizkaia, por su parte, basa su posición fundamentalmente en la separación entre las actividades de distribución y venta de energía que establece la normativa reguladora del sector eléctrico. El informe de alegaciones de 21 de noviembre de 2011 (Fundamento de Derecho Quinto) afirma que "partiendo, exclusivamente, del contenido de la normativa reguladora del sector eléctrico no cabe sino concluir que la entidad, en relación con los clientes de tarifa integral, efectúa dos actividades diferenciadas, cuales son una entrega de bienes, venta de energía eléctrica y una presta-

ción de servicios, distribución de electricidad". Esta prestación de servicios no es accesoria de la entrega de energía. Alega la Diputación Foral de Bizkaia que toda persona o entidad que accede a la red de distribución eléctrica paga por el servicio de distribución; en el caso de los clientes de tarifa integral se factura por este servicio aun cuando no haya consumo de energía. Argumenta asimismo que en el caso de dichos clientes la actividad que aporta valor añadido a la entidad es la de distribución, lo cual vendría a demostrar que en todo caso la venta de energía es accesoria a la distribución.

- c) En su escrito de alegaciones de 27 de febrero de 2012 ENTIDAD 1 insiste reiteradamente al hilo de su pormenorizada descripción del sistema eléctrico en el carácter sustantivo de la actividad de distribución, diferenciado de la venta de energía. "El marco regulatorio impide considerar la actividad de suministro de energía a tarifa integral como actividad sustantiva que aporte valor económico a la compañía ... en el marco de esta actividad retribuida a tarifa integral ENTIDAD 1 presta un servicio de garantía de potencia contratada en todo caso, se produzca o no consumo real" (pág. 33). "Hay que rechazar con fuerza la consideración de la actividad de distribución como accesoria de la de suministro... Si una actividad es accesoria cuando coadyuva, facilita o complementa la realización de la actividad principal, es decir, que no se realiza aisladamente y que no es autónoma de la actividad principal, es claro que la distribución de electricidad no era accesoria del suministro a tarifa, si acaso, y puestos a haber algo principal y algo accesoria, sería a la inversa" (págs. 34 y sig.). El argumento se repite en diversos puntos del escrito; así, en términos similares, en la pág. 63. Menciona también ENTIDAD 1 el argumento de la diferencia entre los servicios de transporte más típicos, que no tienen sentido separados de la venta del bien

transportado: "En contraposición al caso general, en el terreno de la energía eléctrica sus potenciales consumidores asumen pagar un servicio continuado de transporte de energía (que realiza el agente designado por la ley para ello, el distribuidor), aun cuando no sea su intención consumir energía en el corto plazo, o incluso cuando su intención sea no consumirla nunca (por ejemplo, en los casos de contratos redundantes o de seguridad), porque sólo la existencia de ese servicio les garantiza que podrán disponer de la energía que requieran en cada momento y con la potencia que hayan solicitado" (pág. 59).

Arguye también ENTIDAD 1 que "en el Concierto Económico no se recoge ninguna norma de accesoriedad en cuanto a la definición del volumen de operaciones. El artículo 14.Tres ... se remite a los criterios de localización del artículo 16, y en éste no se determina que la localización de una entrega de bienes o de una prestación de servicios pueda verse alterada por el hecho de que una accesoria de la otra. Si hubiera sido intención del legislador introducir esta regla, lo habría hecho (como hizo en el artículo 79.Dos de la Ley 37/1992). Estamos ante una opción deliberada del legislador de no alterar la naturaleza de las distintas actividades" (pág. 64).

Menciona después ENTIDAD 1 distintos criterios utilizados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para decidir cuándo se está ante múltiples operaciones principales, ante una operación única compleja o ante una operación principal con sus accesorias:

- a) El punto de vista del consumidor medio. Para determinar si el vendedor realiza varias operaciones principales distintas o una operación única, hay que buscar los elementos característicos de la operación controvertida desde el punto de vista del consumidor medio. En el presente caso, en opinión de ENTIDAD 1, "el consumidor medio demanda poder acceder en todo momento a la red eléctrica para poder

- disponer de energía, a un nivel de tensión adecuado, a su libre albedrío y en el momento en que lo considere oportuno" (pág. 65).
- b) Actividades indisociables. Se estará ante una operación única si los elementos o actos realizados se encuentran tan estrechamente ligados o vinculados entre sí que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial, y son todos ellos necesarios para llevar a cabo tal prestación. A juicio de ENTIDAD 1, "el servicio de distribución de la energía eléctrica y la entrega de dicha energía en los supuestos en que haya consumo efectivo son claramente disociables, como lo demuestra el hecho de que en ausencia de consumo de energía la empresa distribuidora facturará igualmente al cliente, si bien exclusivamente por el servicio de distribución" (pág. 67).
- c) Operaciones accesorias. Existirá una prestación única cuando se considere que un elemento constituye la prestación principal y uno o varios elementos constituyen una o varias operaciones accesorias, las cuales compartirán el tratamiento fiscal de la operación principal. En el caso de la energía eléctrica, "el consumidor demanda la posibilidad de disponer de energía eléctrica en el momento y cantidad que considere oportunos, dentro del límite de potencia que contrata con la empresa distribuidora, mediante la circulación continuada de aquella por las redes de transporte y distribución. Dicha posibilidad, y no sólo su ejercicio efectivo en un momento dado, constituye un fin en sí mismo para el consumidor. El consumidor está dispuesto a pagar por el servicio de distribución eléctrica, incluso cuando no realice ningún consumo efectivo de energía, como ocurre ... durante los largos períodos sin consumo de las segundas residencias (o residencias de veraneo), o el de la contratación de accesos alternativos de segu-ridad por determinadas industrias" (págs. 69 y sig.).
- d) Desgloses del precio. Según el TJCE no es determinante en hecho de que se estipulen contractualmente precios distintos para cada uno de los componentes de una operación o, a la inversa, que se determine un precio único para varias operaciones; la relación, en su caso, entre el precio de cada una de las operaciones es un dato objetivo que constituye un indicio que debe tenerse en cuenta para calificar la operación u operaciones. En el presente caso, "el hecho de que en las facturas de los clientes a tarifa se distingan los términos de potencia y de energía constituye un indicio de la entidad propia tanto de la distribución de la energía como del consumo efectivo de la misma. Aunque el consumidor paga una cantidad total al distribuidor, en su factura se diferencian dos conceptos o elementos diferentes, la potencia y la energía consumida... En consecuencia, ... desde el punto de vista del IVA, las actividades de distribución y venta de energía a clientes a tarifa integral no constituyen una operativa única ni ambas actividades están necesaria y estrechamente ligadas entre sí de modo que conformen objetivamente una sola prestación económica indisociable, ni mucho menos que la actividad distribuidora sea accesoria de la principal" (pág. 70).
- 5.** Esta Junta Arbitral ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la conformidad con el Concierto Económico del nuevo método de cálculo de los porcentajes de volumen de operaciones correspondientes a los distintos territorios en la resolución R 7/2013, de 24 de abril de 2013, cuyo fundamento de Derecho 6 transcribimos a continuación:
- "La validez del método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a los distintos territorios propuesto por ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia ha de enjuiciarse a la luz del Concierto Económico. Su

artículo 14.Dos, define el volumen de operaciones en los siguientes términos:

"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".

De este precepto se deduce que el volumen de operaciones está constituido por la suma de las contraprestaciones de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo y, por tanto, su reparto entre los distintos territorios viene determinado por la localización de dichas operaciones de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16 del Concierto, que regula el "lugar de realización de las operaciones". La cuestión decisiva es, por tanto, determinar el contorno de cada operación, es decir, si se está en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, de dos o más operaciones. En el primer caso, el criterio de localización será necesariamente único, de acuerdo con la calificación que se atribuya a la operación, mientras que en el segundo las distintas operaciones pueden localizarse atendiendo a criterios diferentes, en función de la calificación que corresponda a cada una de ellas. La plantilla que sirve para delimitar el contorno o perímetro de una operación es necesariamente jurídica: lo que individualiza a una "operación" es la unidad del contrato o negocio jurídico que le sirve de cauce.

Pues bien, aplicando este criterio al suministro de energía eléctrica a los clientes de tarifa integral por las empresas de distribución resulta que dicho suministro constituye una sola operación, que a efectos de su localización debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales. En efecto, no se discute que dicho suministro se presta en virtud de un contrato entre el consumi-

dor y la compañía distribuidora, cuya finalidad es proporcionar a aquél la energía eléctrica en el momento en que la necesita. No refuta esta afirmación el hecho de que existan períodos en los que no existe consumo de energía por parte del cliente, el cual, sin embargo, debe pagar a la empresa suministradora en función de la potencia instalada; de ello no puede deducirse que este pago tenga una causa distinta del suministro de energía, como la contraprestación independiente del servicio de distribución eléctrica. Tampoco arguye en contra de la conclusión anterior el hecho alegado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 de que la venta de energía no produzca ni beneficio ni pérdida para la empresa de distribución, o que no genere valor añadido.

Este último argumento, como en general los aducidos por la Diputación y la entidad, parte de un presupuesto erróneo consistente en que la aplicación de los criterios de localización del volumen de operaciones debe hacerse atendiendo no a las operaciones sino a las actividades realizadas por la empresa de distribución, tal como estas son definidas a efectos de la regulación del sector eléctrico. En efecto, la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 hacen hincapié en la distinción entre esas actividades; en particular en la sustantividad de la actividad de distribución respecto a la venta de energía. Que desde la perspectiva de la ordenación de sector eléctrico se trata de actividades distintas es algo que salta a la vista y no necesita una larga demostración; uno de los principios esenciales de dicha ordenación es precisamente la separación de las actividades de producción, transporte, distribución y comercialización. Esta separación se impone respecto a la personalidad jurídica y al control de las entidades que realizan cada una de dichas actividades, pero no es aceptable trasladarla a un plano distinto como el de la identificación de las distintas operaciones.

La independencia de ambos planos, el de la regulación del sector eléctrico y el de la identificación de las operaciones a efectos de su lugar de realización hace irrelevantes a efectos de esto segundo las consideraciones que se pueden extraer en uno u otro sentido de las disposiciones

que integran aquella regulación. Por tanto, no es un argumento de peso a favor de la unidad de la operación de suministro de energía eléctrica a clientes de tarifa integral por las empresas de distribución el hecho de que el artículo 9 de la LSE definiése a los distribuidores como "aquellas sociedades mercantiles que tienen la función de distribuir energía eléctrica, así como construir, mantener y operar las instalaciones de distribución destinadas a situar la energía en los puntos de consumo y proceder a su venta a aquellos consumidores finales que adquieran la energía eléctrica a tarifa o a otros distribuidores que también adquieran la energía eléctrica a tarifa", incluyendo así la venta de energía en la distribución. Del mismo modo, tampoco lo es que la venta de energía haya sido extraída de la distribución en la redacción del citado precepto por la Ley 17/2007, de 4 de julio, concluyendo así el periodo transitorio. Lo relevante a efectos de la localización de las operaciones durante este periodo es que la distribución y la venta de energía fuesen jurídicamente una única operación realizada por la empresa de distribución.

La confusión del plano de la regulación del sector eléctrico y el de la delimitación de las operaciones a efectos de la aplicación del Concierto es lo que induce a la Diputación Foral de Bizkaia a negar importancia al hecho de que las distintas actividades se lleven a cabo por el mismo sujeto o por sujetos distintos. En el plano regulatorio este hecho es ciertamente irrelevante, pero no lo es cuando se trata de identificar jurídicamente una operación: distintas actividades –por ejemplo, distribución y venta– darán lugar necesariamente a operaciones distintas cuando se realizan por diferentes sujetos y, por tanto, a través de distintos contratos. Cuando, por el contrario, se llevan a cabo por el mismo sujeto, que constituyan una única operación u operaciones distintas dependerá, a su vez, de que se canalicen a través de un único contrato o de contratos distintos.

El carácter unitario de la relación entre la empresa distribuidora y el cliente es conforme con la naturaleza de suministro que generalmente se atribuye a este contrato. Importantes sectores de la doctrina civilista atribuyen a los contratos de

suministro de energía (electricidad, gas) por medio de una red de distribución características especiales, dado que juntamente con el suministro de la cosa se prestan servicios por parte del suministrador; por ello se trata de un contrato atípico, que participa de la naturaleza de varios: compraventa, arrendamiento de cosas, arrendamiento de servicios, etc. Esta misma opinión es la adoptada por la jurisprudencia; así, entre otras, la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2006 (recurso núm. 4728/1999) afirma lo siguiente:

"Según reiterada jurisprudencia, el suministro es «comprensivo de un conjunto de determinadas mercancías o géneros o servir en períodos de tiempos determinados o a determinar, con posterioridad, y por un precio de la forma preestablecida por las partes (sentencia de 8 julio 1988 , así como, las de 7 febrero 2002 y 3 abril 2003). Por tratarse de un contrato atípico, ya desde la sentencia de 30 noviembre 1984 esta Sala ha entendido que se régimen jurídico «no puede identificarse con el de compraventa, aunque es afín a la misma. Se regula por lo previsto por las partes, en aras al principio de autonomía de la voluntad (artículo 1255 del Código Civil) y, en su defecto, por la normativa de la compraventa (artículos 1445 y ss. del Código Civil y, en su caso, si es mercantil, 325 y ss. Del Código de Comercio) y en último lugar, por las normas generales de las obligaciones y contratos» (sentencia de 7 febrero 2002). En definitiva, la semejanza con la compraventa no implica que se identifique con ella y las normas que regulan el primer contrato sólo pueden aplicarse al suministro cuando se de la razón de analogía que lo permita. Dada la naturaleza mercantil de este contrato, debe aplicarse lo dispuesto en el Código de comercio en cuanto lo permitan los pactos establecidos por las partes y la naturaleza del propio contrato".

La calificación del contrato de suministro como contrato atípico que encierra diversas prestaciones, como pueden ser en el caso considerado el transporte y la venta de la energía, plantea el problema de la unidad o pluralidad contractual. Según autorizada doctrina civilista, el hecho de que con la unión de las distintas prestaciones se

persiga una finalidad unitaria y, por tanto, una unidad económica determina la existencia de una unidad jurídica y, por tanto, de un solo contrato. En el presente caso, la unidad del contrato de suministro de energía eléctrica a los clientes a tarifa integral se ha sostenido por la AEAT afirmando el carácter accesorio de la existencia de líneas eléctricas respecto a la entrega de la energía. Este carácter es rechazado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1, para quienes no existe tal accesoriedad o, de existir, tendría un sentido inverso, pues la distribución de electricidad sería la actividad principal.

A este respecto ENTIDAD 1 aduce, como más atrás ha quedado indicado, los criterios utilizados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) para decidir cuando existe, a efectos del IVA, una única operación compleja o varias operaciones distintas. Hay que afirmar, sin embargo, que dichos criterios no apoyan precisamente la existencia de operaciones independientes de distribución de electricidad y venta de energía. Sostiene, en efecto, el TJCE, que

"teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única".

(sentencia de 25 de febrero de 1999, C-349/96, Card Protection Plan Ltd, pfo. 29; citado por la de 27 de octubre de 2005, C-41/04, Levob Verzekerings BV y OV Bank NV, pfo. 20, y la de 29 de marzo de 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, pfo. 22)

ENTIDAD 1 sostiene que el consumidor medio de energía eléctrica lo que persigue primariamente

es estar conectado a la red con independencia del consumo efectivo, pero esta afirmación contradice la experiencia más común, según la cual lo que principalmente pretende el consumidor no es otra cosa que la utilización de la energía, para lo cual, como es obvio, ésta ha de estar disponible.

El criterio más relevante formulado por el TJCE para decidir si existe una o varias operaciones es el de la unidad funcional del contrato: existe una prestación única "cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial" (sentencias de 27 de octubre de 2005, cit., pfo. 22 y 29 de marzo de 2007, cit., pfo. 23). En la sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, en la que se planteaba la unidad de una operación consistente en la entrega e instalación, en parte en el lecho marino, de un cable de fibra óptica, el TJCE enuncia la siguiente doctrina (pfo. 28): "De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el caso de una operación compleja única, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador". En el caso mencionado el TJCE consideró que no existían dos operaciones distintas, entrega e instalación del cable, sino solo una entrega del mismo. En el asunto de la sentencia de 27 de octubre de 2005, Lebov Verzekerings, el TJCE entendió, aplicando la doctrina anterior, que constituyan una única operación la entrega de un programa informático y su adaptación a las necesidades del comprador, aunque se estipularan precios distintos para cada una de ellas, y que la segunda tenía carácter predominante debido a su importancia decisiva para las necesidades del cliente, por lo que calificó a la operación única como prestación de servicios.

Aplicando la doctrina del TJCE a la operación de suministro de energía eléctrica por las empresas distribuidoras a los clientes a tarifa integral parece

indudable que es artificiose desglosar la entrega de energía de su transporte por la red de distribución y que es la entrega la que reviste carácter predominante desde el punto de vista del cliente. Por consiguiente, se trataba de una única operación, que debe calificarse como entrega de bienes muebles.

La accesoria de la instalación de las líneas respecto del suministro resulta confirmada por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2007, en el recurso de casación 11568/2004, interpuesto por ENTIDAD 1 contra una resolución del Director Territorial de Industria y Comercio de Valencia, que ordenó a la entidad como empresa distribuidora a ejecutar la estructura eléctrica necesaria al objeto de garantizar la calidad de suministro con arreglo a la LSE. Transcribimos a continuación los párrafos pertinentes del Fundamento de Derecho Segundo:

"El motivo de casación debe ser desestimado al no observarse que la sentencia recurrida haya infringido los preceptos que en el escrito de interposición se citan.

Debe señalarse que tales preceptos se refieren a la instalación de infraestructuras eléctricas en nuevas urbanizaciones, caso que no es el presente en el que expresamente se reconoce que las instalaciones ya estaban ejecutadas al menos 30 años antes, y que éstas no habían sido recibidas por el suministrador por deficiencias técnicas.

(...)

Por su parte, el art. 41 de la Ley del Sector Eléctrico impone a las empresas distribuidoras 'realizar el suministro de energía a los usuarios a tarifa'. Esta obligación comporta la extensión de redes hasta los puntos de conexión, e incluso verificar las acometidas eléctricas desde dicho punto, como se expresa en el artículo 2 del Real Decreto 2949/82.

Es cierto que según el artículo 23 de dicho Real Decreto, tales instalaciones quedarán de propie-

dad de las empresas eléctricas, pero ello no significa que no deban instalarlas para los casos en que sea necesario proceder a cumplir las obligaciones de suministros.

Sobre la cuestión ya se pronunció esta Sala en las sentencias citadas por el Tribunal de instancia, cuando estaba vigente el mencionado Real Decreto y el Reglamento de Verificaciones Eléctricas y Regularidad del Suministro, en el sentido de imponer a las entidades distribuidoras la obligación de efectuar las ampliaciones necesarias para atender las exigencias del mercado eléctrico en las zonas que estén servidas por dichas entidades (art. 87 y siguientes RVERS). Con posterioridad a la Ley del Sector Eléctrico, esta Sala también se pronunció sobre esta cuestión en sus sentencias de 25 de noviembre de 2002, en las que se examinó la legalidad de ciertos preceptos del Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, regulador de las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica. En ellas se llegó a la conclusión de que por debajo de los umbrales de potencia fijados en el artículo 45.1 de dicho Real Decreto, las empresas distribuidoras estarán obligadas a la realización de las infraestructuras eléctricas necesarias cuando dicho suministro se ubique en suelo urbano que tenga la condición de solar.

Es esta obligación la que se impone en el acto impugnado y cuya legalidad declara la sentencia recurrida...".

En vista de los razonamientos precedentes procede declarar contrario al Concierto Económico el método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones propuestos por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 y, en consecuencia declarar aplicables los consignados por ENTIDAD 1 en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001".

Los anteriores razonamientos son plenamente aplicables en el presente conflicto, en el que se plantea idéntica cuestión, y en el que, por consiguiente, reiteramos la conclusión a la que llegamos en el precedente.

**6.** El rechazo del método de cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones adoptado por la Diputación Foral de Bizkaia en las actas de inspección que originan el presente conflicto implica aceptar la validez de los porcentajes declarados por ENTIDAD 1 respecto de los ejercicios 2003 y 2006. Esto supone, a su vez, que la determinación de si el volumen de operaciones realizado en territorio común alcanza o no el 75 por 100 del total depende de que se considere que, a estos efectos, forma parte o no de dicho territorio el de la Comunidad Foral de Navarra.

A este respecto, la AEAT invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, dictada en el recurso contencioso-administrativo 365/2008, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra las resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico números 16/2007 y 17/2007, las dos de 4 de abril de 2008, en el que también fue parte a petición propia EMPRESA MATRIZ, S.A. Dichas resoluciones establecieron que “el concepto de ‘territorio de régimen común’ del artículo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra debe considerarse integrado por todo el territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra”.

La citada sentencia desestima el recurso en virtud de los razonamientos contenidos fundamentalmente en su Fundamento de Derecho Tercero, que se transcribe a continuación:

“El objeto de nuestra interpretación es el alcance de la expresión «territorio de régimen común» en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión de la Ley 25/03, de 15 de julio.

La primera nota que ha de resaltarse es que en dicho Convenio son dos las administraciones territoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado, cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra.

La segunda conclusión que de todo esto se deriva es la de la absoluta imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervenientes, pues si así fuera su ausencia en el Convenio crearía serias dudas sobre la validez del mismo, lo que claramente no desean ninguno de los litigantes.

La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado «territorio de régimen común» de la Administración del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de EMPRESA MATRIZ a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre «territorio de régimen común» y «territorio foral» es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea «territorio de régimen común en el ordenamiento español» sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra.

Entender las cosas de otra manera es imposible sin la concurrencia de esa otra administración territorial que se invoca, lo que implicaría, como hemos dicho, replantear todo el sistema que se examina”.

La AEAT considera que “el fallo es claramente trasladable al concepto de territorio común a efectos del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco”. Añade que esta interpretación fue consensuada entre la Administración del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en la sesión de la Comisión Coordinadora del Concierto celebrada el 7 de abril de 1995, en la cual, en respuesta a una consulta se estableció que “con respecto a la aplicación del Concierto, el territorio de la Comunidad Foral será considerado territorio común, con todas las implicaciones que conlleva en el cálculo del volumen de operaciones y en el lugar de realización de las mismas”.

La Diputación Foral de Bizkaia rechaza esta interpretación y se remite a lo expuesto por la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica en el informe que acompañaba al emitido por la Subdirección de Inspección en relación con el requerimiento de inhibición formulado por la AEAT.

Este informe, de fecha 9 de febrero de 2010, figura como Anexo número 5 al escrito de planteamiento del presente conflicto. La posición del citado órgano de la Diputación Foral de Bizkaia era, en síntesis, que la citada sentencia del Tribunal Supremo no era aplicable al presente caso, puesto que la interpretación de los puntos de conexión en cuestión estaba residenciada en la Junta Arbitral, en el conflicto 8/2008. A este mismo informe se remite también ENTIDAD 1, que además argumenta que una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, incluido el propio Concierto Económico, lleva a la conclusión de que el territorio de la Comunidad Foral de Navarra "no puede ser considerado como territorio común a ningún efecto, ya que queda sometido a su propio régimen foral".

En nuestra anterior resolución R 7/2013, de 24 de abril de 2013, dictada en el conflicto 8/2008, acumulado al 13/2010, sostuvimos que "es indudable que la doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia de 26 de mayo de 2009 es clara e inequívoca y aplicable al caso que nos ocupa, puesto que la cuestión aquí controvertida es idéntica a la decidida en dicha sentencia. Por consiguiente, la Junta Arbitral no puede sino acordar que a efectos del cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones a que se refieren los artículos 14.Uno y 19.Uno del Concierto Económico el territorio de Navarra forma parte del territorio común". No cabe en el presente conflicto sino reiterar la anterior resolución.

De la anterior conclusión se infiere que el volumen de operaciones realizado en el territorio común superó en los ejercicios 2003 y 2006 el 75 por 100 del total.

En su virtud, la Junta Arbitral

Declarar que la competencia para la inspección del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, y del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, respecto de la entidad ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) corresponde a la Administración del Estado.

**Objeto del conflicto - Domicilio fiscal persona física. Aceptación por parte de la Administración demandada de las pretensiones del promotor del conflicto: decae conflicto y archivo actuaciones**

**Resolución R 9/2013 Expediente 36/2012**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de mayo de 2013

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

**ACUERDO**

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Diputación Foral de Álava/Araba respecto del domicilio fiscal del obligado tributario D. OBLIGADO 1, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 36/2012.

**ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante escrito de fecha 11 de octubre de 2012, que tuvo entrada el 15 de octubre en esta Junta Arbitral.

En dicho escrito se expone cómo la AEAT, con fecha 13 de julio de 2012, notificó a la Diputación Foral de Álava/Araba propuesta de modificación del domicilio fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.nueve del Concierto, respecto del obligado tributario D. OBLIGADO 1, desde la localidad LOCALIDAD 1 (Palencia), a la LOCALIDAD 2 (Álava/Araba), con fecha de efectos desde el 1 de enero de 2010 hasta la actualidad.

Transcurrido de dos meses al que se refiere el apartado 9 del artículo 43 del Concierto, la Diputación Foral de Álava/Araba no contestó a la

propuesta realizada por la AEAT. Por ello, de conformidad con lo que dispone el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, la AEAT entendió que la Diputación Foral de Álava/Araba discrepaba sobre el cambio de domicilio propuesto, y planteó conflicto ante la Junta.

2. Con fecha 14 de marzo de 2013 la Diputación Foral de Álava/Araba remitió a la AEAT un informe emitido por su Servicio de Inspección, "en la fase previa al inicio del expediente de cambio de domicilio fiscal previsto en el art. 43 nueve de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico", en el que se concluía que "el domicilio fiscal de OBLIGADO 1, se encuentra en LOCALIDAD 1 (Álava/Araba) (...) considerando que el domicilio fiscal del obligado tributario comprobado nunca ha tenido el domicilio en territorio de la AEAT por no encontrarse en el mismo la residencia habitual, debiendo en consecuencia tributar en Álava/Araba".

En mérito a dicho Informe, el Jefe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Álava/Araba, acordó "ratificar la propuesta de cambio de domicilio fiscal de OBLIGADO 1 a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, considerando que el obligado tributario nunca ha tenido su residencia en Territorio Común."

3. El informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Álava/Araba y el Acuerdo del Jefe del mismo, han sido remitidos a la Junta Arbitral por la AEAT antes incluso de que ésta admitiera a trámite el conflicto y emplazara a la Diputación Foral de Álava/Araba a formular sus alegaciones. No ha habido lugar, por ello, ni siquiera al planteamiento de un formal desistimiento por parte de la Diputación Foral de Álava/Araba.

Ello no obstante, constando a esta Junta Arbitral, de modo fehaciente, la aceptación por la Diputación Foral de Álava/Araba de todas las pretensiones planteadas por la AEAT, lo que en definitiva implica la desaparición del conflicto, no ha lugar a ningún pronunciamiento por su parte.

En su virtud, la Junta Arbitral

**ACUERDA**

Ordenar la terminación y el archivo de las actuaciones, así como la devolución de toda la documentación remitida al efecto

**Objeto del conflicto - Domicilio fiscal persona jurídica****Resolución R 14/2013 Expediente 31/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz-Gasteiz, a 24 de julio de 2013

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

**ACUERDO**

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la entidad DENOMINACIÓN COMÚN ENTIDAD 1 (NIF: A-0001), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 31/2010.

**I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante un escrito de su Director General de fecha 22 de diciembre de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 23. Se expone en dicho escrito que la entidad DENOMINACIÓN COMÚN ENTIDAD 1 (NIF: A-0001) –en adelante DC ENTIDAD 1 o “la entidad”– se constituyó por escritura pública de fecha 19 de mayo de 2005 otorgada ante el notario de Bilbao D. NOTARIO 1 por el socio y administrador único EMPRESA 1-H, S.A. (EMPRESA 1-H), domiciliada entonces en Álava/Araba. Como representante para el ejercicio de este cargo EMPRESA 1-H nombró a D. REPRESENTANTE 1. El domicilio social y fiscal de la entidad se estableció inicialmente en A CORUÑA. Por escritura pública otorgada en Bilbao el 3 de agosto de 2009 se cambió el domicilio social de la entidad a BIZKAIA y el domicilio fiscal se cambió el siguiente día 6.

Previamente al planteamiento del conflicto se llevaron a cabo las siguientes actuaciones administrativas:

- La Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco acordó el 16 de junio de 2010 iniciar un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad.

- El 27 de septiembre de 2010 la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, proponiendo a la Diputación Foral de Bizkaia el cambio de domicilio fiscal de DC ENTIDAD 1 de Galicia a Bizkaia con efectos retroactivos desde la fecha de constitución de dicha entidad el 19 de mayo de 2005 hasta el 6 de agosto de 2008, en que el domicilio fiscal se traslada a Bizkaia. Esta propuesta se notificó a la Diputación Foral el 27 de septiembre de 2010.

- Transcurrido el plazo de dos meses previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, la AEAT consideró, de acuerdo con el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que la Diputación Foral de Bizkaia discrepaba sobre el cambio de domicilio fiscal propuesto.

- La AEAT planteó el presente conflicto en el plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 RJACE computado a partir del cumplimiento del plazo anterior.

La AEAT concluye su escrito de planteamiento pidiendo a la Junta Arbitral que declare que DC ENTIDAD 1 "ha tenido su domicilio fiscal desde su constitución, el 19 de mayo de 2005, hasta el 6 de agosto de 2009 en BIZKAIA, y no sólo desde el 6 de agosto de 2009, que es la fecha en que la entidad ha cambiado a BIZKAIA su domicilio fiscal".

**2.** La Diputación Foral de Bizkaia contestó al planteamiento del conflicto con un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Economía y Finanzas de fecha 16 de enero de 2013, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 17 siguiente, en el que en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone solicita de la Junta

Arbitral que declare "que el domicilio fiscal de la entidad se encontraba en territorio de régimen común", pretensión que, como es obvio, hay que referir al periodo controvertido, es decir, al comprendido entre el 19 de mayo de 2005 y el 5 de agosto de 2009.

**3.** En el trámite de puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de un escrito de 8 de abril de 2013, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 9; la AEAT, mediante un escrito de fecha 29 de abril de 2013, que lleva estampado un sello de fechas del Servicio de Correos con la del día 30 siguiente; y la entidad ENTIDAD 2, S.L.U. (NIF: B-0002), en calidad de sucesora de DC ENTIDAD 1, por absorción de ésta, que presentó un escrito de alegaciones de fecha 29 de abril de 2013, con un sello del Servicio de Correos que indica esa misma fecha.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

**1.** El presente conflicto tiene por objeto determinar el domicilio fiscal de DC ENTIDAD 1 en el periodo comprendido entre el 19 de mayo de 2005, fecha de constitución de la entidad, y el 5 de agosto de 2009, día anterior al traslado de su domicilio fiscal a Bizkaia. Esta cuestión ha de resolverse por aplicación del artículo 43. Cuatro del Concierto Económico, que dispone lo siguiente:

"A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos

criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

La AEAT sostiene que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de DC ENTIDAD 1 en el periodo considerado no se encontraba en el lugar de su domicilio social, sito en A CORUÑA, sino en BIZKAIA, pretensión a la que se opone la Diputación Foral de Bizkaia.

**2.** En resoluciones anteriores hemos partido de la consideración de que la noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso (entre otras, resoluciones R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008, R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008, R13/2012, de 28 de septiembre de 2012, expediente 9/2010, y R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010).

**3.** En el Fundamento de Derecho 5º de su escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT expone, en primer lugar, ampliamente en contenido de las diligencias que documentan las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal llevadas a cabo por sus órganos de inspección, que son las siguientes:

- Visita al domicilio fiscal de DC ENTIDAD 1 en BIZKAIA, el día 21 de junio de 2010,
- Visita al domicilio fiscal anterior de la entidad en A CORUÑA, el día 21 de junio de 2010, y
- Visita a las oficinas del Grupo EMPRESA 1 en MADRID, el día 28 de septiembre de 2010.

Tras esa exposición, la AEAT resume en las páginas 19 y siguientes del citado escrito las circunstancias por las que considera que la gestión administrativa de la entidad se realizó en Bizkaia desde su constitución, que son en síntesis las siguientes:

- 1º. Existe un contrato de arrendamiento de servicios entre DC ENTIDAD 1 y EMPRESA 1-R, S.A. (EMPRESA 1-R) por el que ésta se compromete a desarrollar los servicios de

gestión, administración y asesoramiento financiero para la ejecución del proyecto.

2º. D. REPRESENTANTE 2 –que atendió a la Inspección en su visita al domicilio de BIZKAIA en calidad de representante de EMPRESA 1-H, administrador único de la entidad– hizo las siguientes manifestaciones:

- La gestión contable se llevaba principalmente en Bizkaia y los libros de contabilidad se custodian en Bizkaia donde se elaboran y custodian las cuentas anuales, circunstancias que fueron ratificadas en la visita al domicilio de A Coruña.

- Las facturas se reciben en Bizkaia (bien directamente bien remitidas desde Galicia), donde se gestiona su pago a través de una cuenta abierta en Bizkaia para ser posteriormente archivadas y custodiadas, circunstancias que fueron ratificadas en la visita al domicilio de A Coruña.

- Las facturas emitidas se expiden desde Bizkaia, donde se gestiona su cobro por el departamento de tesorería a través de una cuenta abierta en Bizkaia, para su posterior archivo y custodia.

- Las solicitudes o pedidos de compra se realizan a través de modelos compartidos por EMPRESA 1-H y, en general, por todo el Grupo EMPRESA 1.

- Los libros-registro de IVA se elaboran centralizadamente en BIZKAIA, circunstancia ratificada en la visita al domicilio de A Coruña.

3º. La sociedad no tiene trabajadores propios.

4º. La sociedad no es titular ni arrendataria de locales en los que desarrollar la gestión administrativa.

5º. Las cuentas bancarias a través de las que trabaja la entidad están abiertas en sucursales de Bizkaia.

Por otra parte, alega la AEAT que la dirección efectiva de DC ENTIDAD 1 se realizó en Bizkaia desde su constitución en vista de las siguientes circunstancias:

1º. El socio único de la entidad es EMPRESA 1-H, que designó a D. REPRESENTANTE 1, con residencia en Bizkaia, como persona física que la represente para ejercer dicha administración.

A mayor abundamiento, el administrador único de EMPRESA 1-H, EMPRESA 1, S.A., designó a D. REPRESENTANTE 2, con residencia en Bizkaia, como persona física que la represente para ejercer dicha administración.

2º. Las tareas que desarrollaba sobre el terreno el personal de EMPRESA 1-R son de carácter técnico y no directivo.

3º. Las decisiones de financiación se han adoptado siempre en Bizkaia.

4º. Las decisiones de inversión se han adoptado siempre por D. REPRESENTANTE 1, como representante de DC ENTIDAD 1. Los correspondientes contratos tienen en común ser contratos "llave en mano", por los que el cliente (la entidad) después de contratar se abstiene de realizar ninguna actuación en relación con el objeto del contrato hasta la recepción de la obra. La actividad de promoción y construcción del parque es supervisada por D. REPRESENTANTE 1.

5º. El delegado de EMPRESA 1-H en Galicia reconoce que la gestión de DC ENTIDAD 3, S.A. no se realiza en su domicilio fiscal de A Coruña. [Más adelante se explicará el sentido de esta alegación].

6º. D. RESPONSABLE 2, responsable de control y gestión de la unidad de promoción y venta de EMPRESA 1-H manifestó con ocasión de la visita a las oficinas de Madrid el 28 de septiembre de 2010 que las socieda-

des titulares de los parques no hacen sino subrogarse en la posición de EMPRESA 1-H una vez construido el parque, como vehículo para realizar su venta mediante una simple transmisión de acciones.

**4.** En los siguientes Fundamentos de Derecho, el escrito de planteamiento expone los argumentos que se resumen a continuación:

A. El primero de ellos (F.D. 6º) describe el procedimiento de cambio de domicilio de DC ENTIDAD 3, S.A., cuyo domicilio coincidía con el de DC ENTIDAD 1, al que se hizo alusión en el apartado anterior. En el marco de dicho procedimiento la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia realizó un informe concluyendo que dicho domicilio era incorrecto, en el cual se mencionaba, entre otros indicios, la admisión por el delegado del Grupo EMPRESA 1 en Galicia de que la gestión y dirección de la mencionada entidad no se realizaba desde su domicilio fiscal. Planteado a la Diputación Foral de Bizkaia el cambio de domicilio fiscal de Galicia a Bizkaia, la Institución Foral contestó afirmativamente. La AEAT argumenta que "como quiera que en todas estas sociedades los fundamentos que acreditan su deslocalización y que justifican su traslado a BIZKAIA son los mismos, resulta especialmente revelador la conformidad de la Diputación Foral de BIZKAIA con el traslado del domicilio fiscal, cosa que no ocurre con el presente expediente".

B. En el Fundamento de Derecho 7º de su escrito la AEAT comienza por enumerar 22 sociedades anónimas con la denominación común de DENOMINACIÓN COMÚN cada una con su correspondiente topónimo, acerca de las cuales afirma que entre 2009 y 2010 se trasladaron desde territorio común a territorio foral. La AEAT hace las siguientes afirmaciones:

"En estas sociedades se observa que las decisiones sobre creación, domiciliación,

representación, desembolso de dividendos pasivos, etc., no se adoptan individualmente en cada sociedad para adaptar su situación jurídica (fiscal y mercantil) a su realidad, determinada por un desigual desarrollo de su objeto social (con lo que ello comporta de diferentes necesidades de financiación, inversión, representación, etc.), sino que se trata de decisiones globales adoptadas desde BIZKAIA por los representantes del socio único y administrador de manera idéntica para varias sociedades.

Tampoco en estos casos ha habido una alteración suficiente de las circunstancias que determinan la localización de la gestión administrativa que justifique el cambio de domicilio de las referidas sociedades, y desde luego es impensable que se haya cambiado la dirección efectiva de las mismas, lo que no hace sino reforzar la idea de que desde BIZKAIA se han adoptado decisiones comunes, especialmente el traslado del domicilio fiscal a BIZKAIA, para varias sociedades con independencia de su situación real y necesidad concretas.

Ello determina que el cambio de domicilio fiscal a BIZKAIA, lejos de reflejar un cambio real, no hace sino reacomodar la situación jurídica de las sociedades a una realidad que se producía desde su respectiva constitución".

A continuación aduce el escrito de la AEAT diversos ejemplos de actos de constitución de sociedades, traslado de su domicilio, otorgamiento de poderes y desembolso de dividendos pasivos que afectan colectivamente a conjuntos de sociedades de DENOMINACIÓN COMÚN, es decir, explotadoras de parques eólicos.

C. Invoca finalmente la AEAT en el Fundamento de Derecho 8º de su escrito de planteamiento del conflicto el precedente constituido por las resoluciones de esta Junta Arbitral 1/2008, de 24 de noviembre

de 2008, dictada en el expediente 1/2008 y 1/2009, de 28 de enero de 2009, dictada en el expediente 2/2008. En dichas resoluciones la Junta Arbitral consideró que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades de DENOMINACIÓN COMÚN domiciliadas fiscalmente en territorio común se realizaba en el Territorio Histórico de Bizkaia y, en consecuencia, declaró que su domicilio estaba situado en este Territorio.

La Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso contra ambas resoluciones, que fue desestimado por las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, dictadas en los recursos 86/2009 y 155/2009, respectivamente.

**5.** Los antecedentes de hecho en los que la Diputación Foral de Bizkaia funda las alegaciones contenidas en su escrito de 16 de enero de 2013 están tomados de una diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, que lleva el número "DILIGENCIA-1", la cual documenta el resultado de una visita girada el 16 de diciembre de 2010 al domicilio fiscal de DC ENTIDAD 1, en BIZKAIA, que acompaña al referido escrito. Dichos antecedentes son en resumen los siguientes:

- El socio de la entidad es EMPRESA 1-H, que es también su administrador único, cuyo domicilio social y fiscal estaba sito en Álava/Araba hasta que se trasladó al Territorio Histórico de Bizkaia el 25 de junio de 2010. El representante del administrador es D. REPRESENTANTE 1, que ostenta el cargo de Director General de Promoción y Venta. Su puesto de trabajo se hallaba en Álava/Araba hasta que el 1 de julio de 2010 fue desplazado al Territorio Histórico de Bizkaia.

- Las reuniones de las Juntas Generales de accionistas se han celebrado en el domicilio social de la entidad, esto es, hasta la fecha del traslado del domicilio social al Territorio Histórico de Bizkaia dichas Juntas Generales se celebraban en territorio de régimen común.

- Las funciones de gerente de la sociedad recaen en el Sr. GERENTE 2, con anterioridad en el Sr. GERENTE 1, empleado hasta el 30 de junio de 2008 de EMPRESA 1-R y a partir de dicha fecha de EMPRESA 1-H, absorbente de la anterior. El centro de trabajo de ambas personas estaba en A Coruña.
- Los apoderados de la entidad tienen su centro de trabajo en diversos lugares tanto del territorio común como del Territorio Histórico de Bizkaia.
- Los libros de contabilidad se encuentran en el domicilio social de la entidad, es decir, en A CORUÑA hasta el traslado de aquél a Bizkaia.
- Las cuentas anuales se encuentran archivadas en el domicilio social.
- La entidad tiene abierta una cuenta bancaria en el Territorio Histórico de Bizkaia.
- No dispone de facturas emitidas ya que no ha iniciado su actividad.
- Las facturas recibidas y demás correspondencia se reciben en el domicilio social y una gran parte de los justificantes se conservan en Madrid, ya que es allí donde el auditor externo de cuentas realiza el trabajo de campo.
- Los libros de IVA, de acuerdo con el sistema contable integrado que mantiene el Grupo EMPRESA 1, se nutren de dicho sistema, de forma que la elaboración de los mismos se efectúa por la introducción de los asientos contables por las personas autorizadas a ello dependiendo del territorio en que las mismas desempeñen su puesto de trabajo.
- La entidad no tiene personal propio contratado.
- La entidad no tiene locales propios o arrendados, pero sí dispone de derechos sobre bienes inmuebles, los cuales están sitos en

Galicia donde se ubica el parque eólico, siendo este el único inmovilizado del que dispone la entidad.

- Las decisiones estratégicas del negocio son adoptadas, desde los diferentes puntos de vista: técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc., por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta del Grupo EMPRESA 1. Dicho Comité se reúne con una periodicidad mensual, generalmente en Madrid, aunque también se ha reunido en BIZKAIA o Vitoria-Gasteiz. Algunos de los integrantes se incorporan a dicha reunión bien a través de video conferencia o incluso a través de llamada telefónica. Este Comité está integrado por los responsables de área o proyecto en función de los temas que deban tratarse. Los distintos responsables de área tienen sus centros de trabajo en Bizkaia, Álava/Araba y Madrid.

Dicho Comité no sólo adopta las decisiones estratégicas de la totalidad de los temas relativos a los parques, sino que analiza y supervisa la situación de los mismos desde los diferentes puntos de vista, posibles, esto es, técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc., adoptando al respecto las decisiones que sean necesarias. Es en dicho Comité donde se adoptan las principales decisiones relativas a la elaboración de los distintos proyectos, su seguimiento tanto desde el punto de vista técnico como financiero-contable, su financiación (necesidad de la misma, modo de financiación, externa o propia, y/o, en su caso, aportaciones financieras externas o de otras entidades del grupo), determinación del soporte jurídico de cada una de las decisiones adoptadas, etc.

- Hace referencia el escrito de alegaciones a los contratos aportados por la entidad. En primer lugar, al de arrendamiento de servicios suscrito el 28 de noviembre de 2005 con EMPRESA 1-R, S.A. Los servicios prestados son los de promoción en investigación; plan de viabilidad; estudios y proyectos; gestión de permisos, licencias y autorizaciones; gestión y dirección del pro-

yecto y administración del proyecto hasta la puesta en marcha. El contrato se somete a arbitraje de Derecho ante el Decano del Colegio de Abogados de Bilbao. Observa la Diputación Foral de Bizkaia que el componente de administración es una pequeña parte de dichos servicios. Para la prestación de estos servicios el Grupo EMPRESA 1 dispone de un Departamento de Control de Gestión. Dicho Departamento, entre otras funciones, es el que procede a la introducción de los asientos contables a través de un sistema informático integrado. Las personas con acceso a dicho sistema están repartidas entre BIZKAIA, Madrid y Navarra y son empleados de distintas empresas del Grupo EMPRESA 1.

- Se refiere también el escrito a los contratos "llave en mano" para la puesta en marcha de aerogeneradores en el parque eólico, de construcción de instalaciones del parque, excepto los aerogeneradores, así como a los contratos en virtud de los cuales la entidad adquiere los derechos sobre los terrenos en los que ha de construirse el parque. En definitiva, EMPRESA 1-R y tras su absorción EMPRESA 1-H, realizaba todas las labores de gestión del parque hasta su puesta en funcionamiento.

#### 6. La diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 16 de diciembre de 2010 termina con el siguiente párrafo:

"D. REPRESENTANTE 2, en calidad de firmante de Diligencias incoadas con anterioridad a la presente a DC ENTIDAD 1, efectúa manifestación expresa de que los hechos contenidos en la presente diligencia son los que se acomodan a la entidad DC ENTIDAD 1, S.A., no debiendo ser tenidas en cuenta aquellas manifestaciones efectuadas por el mismo y recogidas en anteriores Diligencias, en la medida en que los hechos contenidos en las Diligencias incoadas con anterioridad a la presente, sean contradictorios a los contenidos en esta Diligencia".

Observa la Diputación Foral de Bizkaia en su escrito de alegaciones de 16 de enero de 2013 (párrafo 22 de los antecedentes de hecho, pág. 9)

que "debe mencionarse que en el mismo día de firma de la presente, se suscribieron con D. REPRESENTANTE 2 otras Diligencias relativas a otras entidades, en las que parece ser que el contenido de las preguntas efectuadas discrepana poco entre ellas".

En el Fundamento de Derecho 1º del citado escrito insiste la Diputación Foral de Bizkaia en que los hechos que deben ser tenidos en cuenta son los consignados en la diligencia "DILIGENCIA-1" de la Inspección de la Hacienda Foral, a la que se ha hecho referencia, puesto que en la misma fecha en que [D. REPRESENTANTE 2] suscribió la diligencia con la AEAT –alude a la extendida en el domicilio del BIZKAIA por la Inspección de la AEAT el 21 de junio de 2010– firmó otras relativas a otras entidades, y añade que "este hecho es, precisamente, el que conduce a errores y a mezclar distintos expedientes y distintas personas físicas y jurídicas". Más adelante afirma la Diputación Foral de Bizkaia que "es claro, en base a los hechos manifestados en la diligencia DILIGENCIA-1, que por parte de D. REPRESENTANTE 2 se cometieron errores debido a un conocimiento genérico del funcionamiento del grupo pero no a un conocimiento exhaustivo y en detalle de los hechos que afectan a DC ENTIDAD 1".

En el Fundamento de Derecho 2º afirma la Diputación Foral de Bizkaia que "se llega a una conclusión [se refiere sin duda a la AEAT; cfr. el Antecedente de hecho 2º, párrafo 2, pág. 10] de que el traslado por parte de DC ENTIDAD 1 del domicilio fiscal de la entidad al Territorio Histórico de Bizkaia es un 'reacomodo' a la realidad empresarial del domicilio fiscal de la entidad y que es, precisamente, dicha conclusión la que conduce a error a la AEAT, ya que para determinar el lugar, territorio, en el que se encuentra el domicilio social y fiscal de la entidad, hay que efectuar un análisis exhaustivo de los hechos que afectan al supuesto en cuestión. Del análisis de los hechos contenidos en el informe de la AEAT, sobre los que hubo pronunciamiento expreso de la Junta Arbitral y el TS y de los hechos relativos a DC ENTIDAD 1, sólo puede afirmarse que los hechos en esta última entidad mencionada son distintos a los en su momento enjuiciados por dichos

organismos, con lo que no procede, en ningún caso, alcanzar conclusiones sin un análisis exhaustivo de las circunstancias que rodean al expediente objeto de análisis".

**7.** En los Fundamentos de Derecho 3º de su escrito de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia rebate los errores en los que a su juicio incurre la AEAT en el sentido que resumidamente se indica a continuación:

- La persona que ostenta la representación del administrador y socio único de DC ENTIDAD 1 no es D. REPRESENTANTE 2 sino D. REPRESENTANTE 1.
- D. REPRESENTANTE 2 tampoco es apoderado de la entidad en el momento en que se incoa la diligencia por parte de la AEAT, por lo que no se le puede estimar representante autorizado de ella.
- No deben ser tenidas en cuenta las afirmaciones efectuadas por D. REPRESENTANTE 2 en las diligencias que contradigan a la extendida por la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia el 16 de diciembre de 2010.
- En relación con las facturas emitidas, D. REPRESENTANTE 2 incurre en un error de hecho, ya que la entidad en los años objeto de análisis no había iniciado actividad alguna de facturación a terceros.
- Las facturas recibidas van dirigidas al domicilio social y fiscal de la entidad y muchas de ellas son custodiadas en Madrid, donde se desarrollaba el trabajo de campo del auditor de cuentas externo de la entidad.
- Dado el sistema contable integral del Grupo EMPRESA 1, los libros de IVA se nutren automáticamente al efectuar el apunte contable, por lo que son elaborados donde están las personas autorizadas para introducir los asientos contables.
- Se estima por la AEAT que la afirmación de D. REPRESENTANTE 2 acerca de la cuenta

bancaria es veraz cuando en la diligencia afirma que es una creencia y no una certeza.

En el Fundamento de Derecho 4º formula la Diputación Foral de Bizkaia las siguientes observaciones acerca de afirmaciones contenidas en el informe de la AEAT (el informe aludido, que la Diputación no identifica con mayor precisión, parece ser el elaborado por la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de fecha 24 de septiembre de 2010):

- No existe la "sociedad A" respecto de la cual se afirma que el Delegado de EMPRESA 1-R, S.A. en Galicia reconoce que la gestión y dirección no se realiza en A Coruña.
  - La firma de los contratos de financiación por D. REPRESENTANTE 1 no supone que esta persona adopte la decisión correspondiente, que es adoptada por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta del Grupo EMPRESA 1.
  - Lo mismo sucede con la decisión de inversión.
  - El hecho de que las solicitudes y los pedidos de compra se realicen a través de modelos compartidos por EMPRESA 1-R y EMPRESA 1-H es coherente con el hecho de que la gestión y dirección de DC ENTIDAD 1 en la fase de promoción y construcción es efectuada por estas entidades como consecuencia de la existencia del contrato de arrendamiento de servicios.
- 8.** En el Fundamento de Derecho 5º del repetido escrito de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia afirma que debe tenerse en cuenta que en los años objeto de análisis la entidad no había iniciado actividad alguna sino que estaba en fase de promoción y construcción de un parque aerogenerador y añade que "aun cuando es conocido el criterio mantenido en Resoluciones y Sentencias tanto por la Junta Arbitral como por el Tribunal Supremo, respectivamente, en relación con el concepto de gestión administrativa y

dirección de los negocios, quiere incidir en la especificidad que plantea la propia actividad que desarrolla la entidad, precisamente, durante el periodo de promoción y construcción del parque...”.

Alega la Diputación Foral de Bizkaia que “la gestión administrativa y dirección de los negocios, entendida desde un punto de vista exclusivamente contable, tiene un peso específico muy pequeño en términos comparativos con el componente administrativo puramente técnico (decisión de efectuar la inversión, territorio en el que se efectúa, terrenos a adquirir, licencias, permisos, construcción, etc.) que se debe desarrollar durante el periodo de construcción y promoción de parque, por lo que resulta de suma importancia el conocimiento de las distintas fases en que se desenvuelve la construcción de un parque eólico, para poder evaluar el diferente peso específico de dichas tareas administrativas y de dirección”. Pasa seguidamente el escrito a explicar las aludidas fases, que son las siguientes:

- Promoción: en este periodo se efectúan las labores de selección de emplazamientos, análisis potencial del viento, solicitud de licencias, proyecto de ejecución, plan de viabilidad, etc. En esta fase la gestión administrativa y dirección del negocio se efectúa básicamente por el gerente, Sr. GERENTE 2, cuyo centro de trabajo está sito precisamente en el lugar del domicilio social de la entidad, “ya que en esta fase la gestión y dirección de las actuaciones necesarias para llevarla a cabo es efectuada por el mencionado Sr. GERENTE 2 y el resto del equipo de EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H en la Delegación de Galicia”.
- Construcción.
- Operación y mantenimiento.

Alega la Diputación Foral de Bizkaia que “dado que las labores de gestión y dirección durante el periodo de promoción y construcción del parque son ejecutadas por el personal de EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H en Galicia, es a estas labores a las

que se debe atender para la determinación del lugar del domicilio fiscal ya que es la única actividad realizada por la entidad, lo cual implica que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio común, ya que todas las labores administrativas de la entidad en relación con dicha fase de construcción y promoción son efectuadas por el personal de EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H en Galicia”.

**9.** En el Fundamento de Derecho 6º de su escrito de alegaciones, la Diputación Foral de Bizkaia alude a los criterios para determinar el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades establecidos en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 12 de marzo y 16 de junio de 2010, estimó no carentes de significado, a pesar de que el citado precepto no está vigente. En cuanto al criterio relativo al domicilio fiscal de los administradores o gerentes de la entidad en número suficiente, arguye la Diputación Foral de Bizkaia que, tratándose como en este caso de empleados del Grupo EMPRESA 1, debe tenerse en cuenta no sólo de domicilio fiscal sino el lugar del centro de trabajo al que están adscritos. En el presente caso, el administrador único de la entidad es EMPRESA 1-H, cuyo domicilio fiscal estaba en el Territorio Histórico de Álava/Araba hasta su traslado al de Bizkaia a mediados de 2010. El centro de trabajo del representante de esta sociedad, D. REPRESENTANTE 1 estaba sito en Álava/Araba.

En lo que respecta al criterio de la oficina en que se verifique la contratación general de la entidad, señala la Diputación Foral de Bizkaia (F.D. 7º) que de los aportados por el obligado tributario se han celebrado uno en BIZKAIA y el resto en territorio común (A CORUÑA o Madrid) y que en su firma actúa D. REPRESENTANTE 1 en su calidad de representante del administrador único de la entidad.

**10.** En los Fundamentos de Derecho siguientes de su escrito de alegaciones, la Diputación Foral de Bizkaia se refiere a los siguientes extremos:

- Restantes apoderados de la entidad: hasta el 23 de octubre de 2009 la entidad tenía dos apoderados con centro de trabajo en Álava/Araba y otros dos con centro de trabajo en territorio común. A partir de esa fecha tres apoderados tienen su centro de trabajo en Álava/Araba, uno en Navarra y dos en territorio común.
  - En el domicilio social de la entidad se celebran las reuniones de la Junta de accionistas, se hallan los libros de contabilidad debidamente legalizados y se reciben las facturas y demás correspondencia relacionada con la entidad. En relación con el archivo de los documentos y justificantes contables, una parte se realiza en Madrid, donde se realiza el trabajo de campo por el auditor de cuentas externo.
  - Recuerda el escrito la actividad y funciones del Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta, respecto del cual señala que cobra especial relevancia que se reúna de manera habitual en Madrid.
  - Alude el escrito al sistema contable integrado del Grupo EMPRESA 1 y a que el personal autorizado para introducir asientos contables está ubicado físicamente en distintos territorios. A ello debe unirse el hecho, que considera "de especial relevancia", de que el responsable del Departamento y encargado de dar el visto bueno a todas las operaciones contables es D. RESPONSABLE 2 y anteriormente D. RESPONSABLE 1, los cuales desempeñaban su trabajo en el centro de Madrid.
  - Los libros del IVA se elaboran automáticamente a partir de los asientos contables.
  - Las decisiones financieras del Grupo se adoptan por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta y son ejecutadas por el Departamento de Tesorería, cuyo responsable tiene actualmente su centro de trabajo en Madrid.
  - El mencionado Comité adopta las decisiones estratégicas. La actividad de dirección y supervisión recae sobre el Sr. REPRESENTANTE 1, el Sr. GERENTE 3 y el Sr. GERENTE 2, cuyos centros de trabajo están sitos en Álava/Araba, Toledo y Galicia, respectivamente.
  - En lo referente a la cuenta bancaria, resulta significativo que el responsable de Tesorería tenga su centro de trabajo en Madrid.
  - El inmovilizado de que dispone la entidad está sito en territorio común.
  - El cambio del domicilio social y fiscal de la entidad al Territorio Histórico de Bizkaia se produjo como consecuencia de una reestructuración del Grupo EMPRESA 1.
- 11. El escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia termina con las conclusiones que se resumen a continuación:**
- 1º. Es relevante que las discrepancias sobre el domicilio fiscal de la entidad adquieran importancia a partir del momento en que las entidades inician su explotación. Hasta ese momento la Administración competente para gestionar, liquidar y comprobar el IVA es la correspondiente a su domicilio fiscal. El parque se encuentra en fase de promoción y construcción, lo cual implica que la entidad se encuentra en situación de solicitud de IVA a devolver por la Administración de su domicilio fiscal, ya que ha soportado importantes cuotas de IVA. A partir del momento de inicio de la explotación las cuotas de IVA soportadas son muy pequeñas mientras que los parques tienen una cuantía importante de IVA repercutido. El escrito concluye que "dado que la práctica totalidad de los parques eólicos tienen sus instalaciones en Territorio Común y todos ellos habitualmente tienen un volumen de operaciones superior a 6/7 millones de euros realizando todas sus operaciones en el territorio en el que se encuentran sus instalaciones y/o su domicilio fiscal ha sido

trasladado a Territorio Común, la Administración competente para exaccionar dicho concepto impositivo es precisamente la de este último territorio.

De forma que con las pretensiones de la AEAT, resultaría que hasta el momento de inicio de la explotación del parque, la totalidad de las cuotas soportadas por la construcción y explotación [sic] de los mismos serían devueltas por la HFB; mientras que a partir del momento del inicio de la explotación, todo el IVA sería devengado e ingresado en Territorio Común.

Debe tenerse en cuenta que DC ENTIDAD 1 ya ha iniciado su actividad de explotación del parque eólico del cual es propietaria".

2º. "Debiera atenderse a la actividad realizada por la entidad: promoción y construcción ya que todavía no ha iniciado la explotación del parque eólico [sic]. Es posible salvar la palmaria contradicción con el párrafo inmediatamente anterior entendiendo que esta afirmación se refiere al periodo anterior al traslado del domicilio fiscal al Territorio Histórico de Bizkaia]. En este caso, añade el escrito de alegaciones, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Las decisiones relativas a la estrategia, financiación, inversiones, etc. son adoptadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta, que efectúa la mayoría de sus reuniones en Madrid.
- La dirección diaria del proyecto es efectuada por el equipo técnico del que dispone EMPRESA 1-H, S.A. en Galicia.
- Los libros están sitos en la sede del domicilio social, las Juntas se celebran en dicho domicilio, las facturas se recepcionan en el mismo, gran parte de los documentos contables se archivan en Madrid, etc.

3º. "Ha quedado acreditado a lo largo del presente informe que la gestión administrativa y la dirección de los negocios en términos mayoritarios, se encuentra sita en territorio común".

4º. En el supuesto de que se interprete que el domicilio fiscal no está sito en A Coruña, por no considerar las labores efectuadas en la Delegación durante el periodo de promoción y construcción, dicho domicilio debería situarse en territorio común dadas las actividades desarrolladas en Madrid.

5º. Dado que no se produce en ninguno de los territorios la concurrencia de la totalidad de los requisitos mencionados en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, cabría la aplicación del criterio residual previsto en el artículo 43.Cuarto.b del Concierto Económico y concluir que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio común, ya que la totalidad de su inmovilizado está sito en Galicia.

**12.** En su segundo escrito de alegaciones de 8 de abril de 2013, tras la puesta de manifiesto del expediente, la Diputación Foral de Bizkaia se limita a ratificarse en sus alegaciones anteriores.

**13.** En el mismo trámite de puesta de manifiesto del expediente formuló alegaciones la entidad ENTIDAD 2, S.L.U., sucesora de DC ENTIDAD 1, por medio de un escrito de fecha 29 de abril de 2013, en el que manifiesta que se reafirma en las declaraciones plasmadas en la diligencia firmada por ésta ante la Inspección de los Tributos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia el 16 de diciembre de 2010, "que corrige parcialmente los hechos recogidos en las diligencias firmadas el día 21 de junio de 2010 por distintos representantes de DENOMINACIÓN COMÚN ENTIDAD 1, S.A. en BIZKAIA y A CORUÑA". A continuación expone los hechos que, a su juicio, se deducen del citado documento.

**14.** La AEAT formuló nuevas alegaciones por medio de un escrito de fecha 29 de abril de 2013,

en el que se ratifica en las formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto así como en las pretensiones contenidas en el mismo, y replica a las alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia con los razonamientos que resumidamente se exponen a continuación:

1º. Acerca de las consecuencias que, en opinión de la Diputación Foral de Bizkaia, se derivarían respecto a la exacción del IVA sostiene que el domicilio fiscal es independiente de las consecuencias que resulten para la exacción de un tributo: "el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda, en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva de la entidad".

2º. En cuanto a la afirmación de que en los ejercicios en los que el obligado tributario ha tenido su domicilio fiscal declarado en territorio común su actividad se ha limitado a la promoción y construcción del parque eólico y las tareas de gestión administrativa diaria se efectúan por el equipo técnico de que dispone EMPRESA 1-H, S.A. en Galicia mientras que las decisiones estratégicas se llevan a cabo desde el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta del Grupo EMPRESA 1, la AEAT sostiene que "la doctrina administrativa y la Junta Arbitral en sus resoluciones, ha establecido que hay un único domicilio fiscal posible y, aun reconociendo que parte de las actividades de dirección o gestión administrativa o técnica se desarrollen en un territorio, se puede fijar el domicilio fiscal en otro territorio por ser aquel donde coinciden la 'mayoría de los elementos' definitivos de la 'gestión administrativa y dirección efectiva de los negocios'".

La actividad administrativa de la entidad durante el periodo considerado ha consistido básicamente en la firma de un contrato de arrendamiento de servicios con EMPRESA 1-R, absorbida en junio de 2008 por EMPRESA 1-H. Las tareas desarrolladas en el domicilio fiscal declarado inicial-

mente en territorio común son, por una parte, las de carácter técnico, claramente diferenciadas de las directivas a las que se refiere el artículo 43 del Concierto Económico, y, por otra parte, las de carácter gestor y administrativo que han consistido en la centralización en un domicilio de la correspondencia, notificaciones y facturas recibidas para su posterior remisión a BIZKAIA, donde se realiza efectivamente la gestión administrativa de la entidad.

Afirma la AEAT que ni en las manifestaciones de empleados y representantes del Grupo EMPRESA 1 ni en las propias alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia

"se encuentra el menor indicio de que con el traslado del domicilio fiscal declarado desde territorio común a Bizkaia se haya producido la menor variación en el funcionamiento diario de la entidad que pudiera implicar un cambio en la localización de la gestión administrativa de la misma, lo que viene a confirmar que con el traslado del domicilio fiscal lo único que se ha hecho es adecuar la situación jurídico fiscal de la entidad a su situación económica real.

Dicha situación económica real consiste en que es en BIZKAIA el lugar donde tiene su domicilio fiscal la sociedad EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H, administrador único del obligado tributario y sociedad encargada dentro de la estructura del grupo EMPRESA 1 de prestar servicios de administración y gestión a las sociedades promotoras de parques eólicos que carecen de medios materiales y humanos para llevarlos a cabo por sí mismas, donde existe la infraestructura suficiente para centralizar la gestión administrativa de las mismas. Consecuentemente, resulta indudable que ese es el lugar en el que se encuentra 'efectivamente centralizada la gestión administrativa' de la entidad".

3º. Respecto a la aplicabilidad, cuestionada por la Diputación Foral de Bizkaia, de las

resoluciones de la Junta Arbitral R1/2008 y R1/2009 y las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, señala la AEAT los siguientes hechos:

- a) Los conflictos 1/2008 y 2/2008 fueron planteados por la AEAT en relación con el domicilio fiscal declarado de varias sociedades titulares de parques eólicos.
- b) Dichas sociedades se constituyeron como sociedades anónimas unipersonales, cuyo socio y administrador único era EMPRESA 1-H, S.A., sociedad holding del grupo EMPRESA 1.
- c) Cada sociedad había declarado su domicilio fiscal en el territorio donde se proyectaban los respectivos parques, aun cuando dicho domicilio no reunía ninguno de los requisitos necesarios para poder ser considerado domicilio fiscal y, en consecuencia, la AEAT planteó los conflictos ante la Junta Arbitral por considerar que el domicilio fiscal de las sociedades debía situarse desde su constitución en BIZKAIA, por ser este el lugar donde se localizaban la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las distintas sociedades.
- d) Las sociedades firmaban con sociedades especializadas del grupo EMPRESA 1 contratos de arrendamiento de servicios, de construcción de instalaciones, de puesta en marcha de aerogeneradores, etc., y no disponían de personal ni locales propios, por lo que no disponían de capacidad de gestión alguna por sí mismas.
- e) Las tareas desarrolladas por el personal de EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H en los territorios donde se declararon los domicilios fiscales de las entidades consistían, por una parte, en la recepción de facturas, correspondencia y notificaciones para su remisión posterior

a BIZKAIA, y por otra, en la ejecución sobre el terreno de las decisiones adoptadas por la dirección, tareas de carácter técnico "que no pueden servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial".

Concluye la AEAT que "se puede apreciar claramente la coherencia –lógica, por otra parte– entre la manera de gestionar y dirigir la sociedad objeto del presente conflicto por parte del grupo EMPRESA 1 y la descrita en los apartados precedentes, salvadas las diferencias propias de una mayor profesionalización y especialización del grupo alcanzada a lo largo de los años, como se pone de manifiesto en las distintas reorganizaciones ocurridas en el grupo, tanto jurídicas –absorción de EMPRESA 1-R por parte de EMPRESA 1-H, traslado de la sede social de la cabecera del holding desde Álava/Araba a Bizkaia en 2010, el propio traslado del domicilio fiscal del obligado tributario en 2009–, como de gestión –centralización de áreas en Departamentos especializados, como fiscal en Navarra, tesorería en Madrid, contable en BIZKAIA– o puramente administrativas –implantación de un sistema contable integral del grupo EMPRESA 1–.

A la vista de todo lo anterior, únicamente se puede concluir que los criterios tenidos en cuenta para la determinación del domicilio fiscal de las sociedades titulares de parques eólicos y las conclusiones obtenidas por esa Junta Arbitral en las Resoluciones 1/2008 y 1/2009, ratificadas posteriormente por el Tribunal Supremo, resultan plenamente aplicables al presente conflicto, sin que ello implique una traslación puramente mecánica de aquellas conclusiones al obligado tributario...".

4º. Respecto a la alegación de la Diputación Foral de Bizkaia de que si no se estima que el domicilio fiscal de la entidad está situado en Galicia, donde se realizan las la-

bores técnicas del parque, dicho domicilio habrá de localizarse en territorio común, que es donde se realizan las restantes labores de gestión y dirección, y "a modo de cláusula de cierre", en Madrid, donde se realiza la mayoría de dichas actividades. Señala la AEAT que la Diputación Foral de Bizkaia argumenta que hay una gran dispersión de departamentos o centros directivos: financiero y jurídico en Madrid; tesorería en BIZKAIA y Madrid desde 2010; fiscal en Pamplona; Dirección General en BIZKAIA y Madrid. Añade que según la Diputación Foral de Bizkaia las decisiones estratégicas se toman en el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta del Grupo EMPRESA 1, que se reúne mensualmente en Madrid y en ocasiones en BIZKAIA o Vitoria-Gasteiz, y que la mayor parte de sus miembros tienen su centro de trabajo en Bizkaia y Madrid.

Observa la AEAT que EMPRESA 1-H, socio y administrador único de la entidad, "tiene establecida una estructura empresarial y organizativa que se caracteriza por la dispersión tanto temporal como geográfica, por razones de funcionalidad de los distintos departamentos que la integran. Los mismos no dejan de tener un carácter instrumental y ejecutivo de las decisiones que toma EMPRESA 1-H en relación con los parques eólicos. Esas decisiones tienen precisamente esas trascendencias: ejecución de las inversiones, jurídica, financiera, de tesorería, contable y fiscal. Estos órganos, en base a una estructura de áreas funcionales, actúan en un segundo nivel y ejecutan las decisiones y estrategias del primer nivel (EMPRESA 1-H)".

Añade la AEAT lo siguiente: "En cuanto al citado Comité cabe decir que siendo un órgano más, integrante de la estructura empresarial del grupo, la propia denominación del mismo, 'ejecutivo', indica cuál es su función: ejecuta las decisiones que toma EMPRESA 1-H y en todo caso, según la información que consta en las bases de

datos de la AEAT, al menos ocho de sus miembros tienen domicilio fiscal en Bizkaia.

El obligado tributario forma parte del grupo EMPRESA 1 y es éste precisamente, a través de los departamentos que lo integran, quien lleva a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad objeto del conflicto.

Si bien es cierto que esa gestión administrativa del obligado está repartida funcional y territorialmente entre los distintos departamentos de EMPRESA 1-H, de lo que no cabe la menor duda es que la dirección efectiva de su negocio se ejerce por su socio y administrador único, tal y como está acreditado en el escrito de planteamiento del conflicto y en el presente escrito de alegaciones".

En apoyo de esta afirmación aporta la AEAT informaciones publicadas en la prensa vasca y navarra con ocasión del traslado del domicilio social y fiscal de EMPRESA 1 de Álava/Araba a Bizkaia según las cuales dicha sociedad justifica este cambio porque en BIZKAIA "está toda la estructura directiva, contable y administrativa y que, por lo tanto, 'la sede social debe seguir el paso de la actividad real de la empresa' y señala que "es una decisión lógica porque es donde la compañía tiene la actividad y los órganos de decisión".

Aporta también la AEAT unas páginas del Diario de Sesiones de las Juntas Generales de Álava/Araba, correspondientes a la sesión plenaria nº 86, de 7 de junio de 2010, en las que se recoge una interpellación "dirigida al Diputado General, para conocer la repercusión en la Hacienda foral y en la industria alavesa del traslado de domicilio social de la empresa EMPRESA 1". El escrito de la AEAT cita determinados pasajes de la respuesta del Diputado General, en los que éste afirma, entre otras cosas, que la decisión de EMPRESA 1 "era la crónica anunciada de una resolución que tarde o

temprano se iba a tomar desde que en el año 2006 se consumó la venta de la división aeronáutica a EMPRESA AERONAUTICA, que permanece en ÁLAVA/ARABA. EMPRESA 1 mantuvo su sede social en ÁLAVA/ARABA pero únicamente con dos empleados, dos administrativos para ser más exactos, porque todos sus directivos y el resto de personal se encontraban en su centro de negocios instalado en BIZKAIA.

[...] Durante estos años debido a que su domicilio social y por lo tanto su domicilio fiscal estaba en Álava/Araba ha tributado a la Hacienda alavesa. Era una situación de la que nos hemos venido, entre comillas, beneficiando, pero que en realidad encerraba una contradicción puesto que la propia lógica indica y las propias sentencias de los tribunales recogen que una firma debe estar domiciliada donde tiene su centro de decisiones y éste estaba en BIZKAIA".

5º. El Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta ejecuta las grandes decisiones estratégicas, pero no realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. Esta labor corresponde, en calidad de representante del administrador único, a D. REPRESENTANTE 1, cuyo centro de trabajo se encuentra en Bizkaia. Es él, afirma la AEAT, quien interviene en los actos más importantes de la vida de la sociedad en representación de ésta y quien realiza la labor de control y supervisión sobre las tareas desarrolladas por el gerente de la delegación de EMPRESA 1-H en Galicia. Su centro de trabajo está situado en Bizkaia y, en contra de lo afirmado por la Diputación Foral de Bizkaia, también su domicilio fiscal, de acuerdo con las bases de datos de la AEAT.

6º. En cuanto a la afirmación de la Diputación Foral de Bizkaia de que en la diligencia extendida por la Inspección de la AEAT en el domicilio de la entidad en BIZKAIA el 21 de junio de 2010 se cometieron errores por parte de D. REPRESENTANTE 2 debido a un

conocimiento genérico del funcionamiento del grupo pero no a un conocimiento exhaustivo y en detalle de los hechos que afectan a DC ENTIDAD 1, sostiene la AEAT que no puede alegarse que una persona como la mencionada desconozca el funcionamiento de la entidad, siendo una de las autorizadas para operar con la única cuenta corriente de ésta abierta en Bizkaia.

Respecto a la manifestación de D. REPRESENTANTE 2 en la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 16 de diciembre de 2010 negando validez a las manifestaciones discrepantes hechas en otras diligencias, la AEAT recuerda el valor probatorio que tienen estos documentos con arreglo al artículo 107 de la Ley General Tributaria y afirma que tales manifestaciones "no pueden pretenderse ineficaces por el mero trámite de manifestar en una diligencia posterior formalizada ante otra Administración distinta que 'no deben ser tenidas en cuenta'.

15. En sus resoluciones 1/2008 y 1/2009, confirmadas por el Tribunal Supremo en las sentencias de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, respectivamente, esta Junta Arbitral estimó que el domicilio fiscal de las sociedades a las que se referían los correspondientes conflictos no estaba situado en su domicilio social y fiscal declarado, ubicado en el territorio en el que se encontraba el parque eólico del que eran titulares, por la razón fundamental de que en dicho domicilio se llevaban a cabo actividades de naturaleza esencialmente técnica, de proyecto y construcción del parque. En cambio, todos los indicios apuntaban a que las actividades que propiamente constituyen la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa se realizaban por sociedades del Grupo EMPRESA 1 radicadas en BIZKAIA.

La Diputación Foral de Bizkaia argumenta que las conclusiones de las citadas resoluciones no deben extenderse mecánicamente a otros casos como el presente, distinguibles en su opinión de los precedentes. Sin embargo, no explica en sus alegaciones en qué se diferencian ambos supuestos. Por el contrario, la valoración conjunta

de todas las circunstancias aducidas por las partes del presente conflicto lleva a la conclusión de que el supuesto ahora examinado no difiere esencialmente de los que fueron objeto de las citadas resoluciones de esta Junta Arbitral 1/2008 y 1/2009 y que el Grupo EMPRESA 1 ha utilizado en todos ellos la misma estructura organizativa para la "promoción y venta" de parques, cuyas líneas fundamentales son las siguientes: a) Constitución de una sociedad íntegramente participada por una holding del Grupo domiciliada fiscalmente en el territorio de situación del parque; b) Realización por esta sociedad ("DENOMINACIÓN COMÚN X, S.A.") de los trabajos preparatorios de la construcción del parque y de esta misma construcción e instalación, celebrando para ello los oportunos contratos con las empresas tecnológicas del Grupo; c) Transmisión de la sociedad propietaria del parque mediante la venta de las acciones representativas de su capital.

La reiteración del mismo esquema explica que los actos y operaciones societarios de las "sociedades de parque eólico" no sean singulares respecto de cada una de ellas sino que se realicen en masa para conjuntos de dichas sociedades. Hasta la venta de sus acciones las "sociedades de parque eólico" son, en realidad, simples estructuras técnicas (instalaciones industriales en construcción) carentes de una gestión empresarial individualizada, ya que ésta se lleva a cabo colectivamente para el conjunto de todas las sociedades de esta clase por los órganos centrales del Grupo EMPRESA 1; por tanto, en el lugar donde éstos poseen los recursos personales y materiales necesarios para ello. Como se infiere de todos los antecedentes, este lugar es fundamentalmente BIZKAIA.

16. No contradice la anterior conclusión el hecho de que algunos de los órganos centrales del Grupo EMPRESA 1 estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, hecho en el que hace hincapié la Diputación Foral de Bizkaia y no niega la AEAT. En este sentido, la Diputación Foral de Bizkaia destaca las funciones del llamado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta y el hecho de que este órgano se reúna

habitualmente en Madrid. Afirma la Diputación Foral de Bizkaia que dicho Comité adopta las decisiones estratégicas sobre las cuestiones relativas a los parques desde todos los puntos de vista, técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc.; de contrario, la AEAT le atribuye un carácter meramente ejecutivo de las decisiones de EMPRESA 1-H. Acerca de ello hay que afirmar que la estructura organizativa del Grupo EMPRESA 1 no ha sido analizada en el presente conflicto y, por tanto, no consta a esta Junta Arbitral de manera rigurosa cuáles son las funciones y posición del repetido Comité; es decir, si es este órgano el que adopta las decisiones supremas en relación con los parques eólicos o, por el contrario, es un órgano básicamente técnico, subordinado a los órganos superiores del Grupo.

No obstante, cualquiera que sea el papel del citado Comité o el de otros órganos situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, según se deduce del expediente, como los encargados de la tesorería o de los asuntos fiscales, ello no es decisivo para excluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las "sociedades de parque eólico" se realicen fundamentalmente por los órganos centrales del Grupo EMPRESA 1, que adoptan las decisiones empresariales principales. En este sentido, en nuestra resolución R 11/2011, de 2 de mayo de 2011, expedientes 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 acumulados, Fundamento de Derecho 13, negamos relevancia decisiva al lugar donde se celebraban las reuniones del órgano de administración y las Juntas Generales de socios. En apoyo de esta posición invocábamos la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional número 7958/2005, de 20 de junio, recurso 426/2002, que desestimó el recurso contra el acuerdo de 4 de abril de 2002 de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas que resolvió que era ineficaz el traslado de Madrid a Barcelona de la sociedad EMPRESA 2, S.A. a pesar de que el primer ejecutivo de la compañía y un consejero tenían en Barcelona su domicilio y desarrollaban su actividad en esta ciudad. El recurso de casación número 1115/2006 interpuesto contra esta sen-

tencia fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de abril de 2011.

Asimismo, en nuestra resolución R 10/2012, de 26 de julio de 2012, expediente 7/2010, Fundamento de Derecho 7, afirmamos que el hecho de que la contabilidad se lleve en un lugar distinto al de las restantes actividades de gestión y dirección no es por si sólo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades, y consideramos relevante el hecho de la pertenencia de las entidades a un grupo empresarial o societario. También sostuvimos en esa ocasión (*ibidem*) que la gestión administrativa y la dirección de los negocios no son criterios separables y en caso de discrepancia entre una y otra debe tener preferencia la segunda, como lugar donde se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa.

Las consideraciones precedentes nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de DC ENTIDAD 1 se realizaban desde su constitución en el lugar donde realizaba sus actividades su único socio y administrador, inicialmente EMPRESA 1-R y, tras la absorción de ésta por EMPRESA 1-H, esta última sociedad. Este lugar es notoriamente BIZKAIA, que se estableció como domicilio social y fiscal de la entidad cuando éstos se trasladaron de Galicia a Bizkaia.

17. La conclusión anterior hace innecesario recurrir al criterio subsidiario establecido por el artículo 43.Cuarto.b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### **ACUERDA**

Declarar que el domicilio fiscal de la entidad DENOMINACIÓN COMÚN ENTIDAD 1 (NIF: A-0001) se encontraba desde su constitución en BIZKAIA

**Objeto del conflicto - Cuestiones procedimentales: posible extemporaneidad por incumplimiento del plazo para realizar el requerimiento de inhibición. Competencia para determinar el volumen de operaciones y la proporción de tributación a las distintas Administraciones: competencia inspectora y facultades de comprobación e investigación**

#### **Resolución R 17/2013 Expediente 21/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 9 de septiembre de 2013

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

#### **ACUERDO**

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa para resolver la discrepancia suscitada respecto a la competencia para la comprobación del volumen de operaciones y determinación de la proporción de tributación a las distintas Administraciones, respecto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 2005 a 2008 de la entidad ENTIDAD 1, S.A. (A-0001), conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 21/2010.

#### **I. ANTECEDENTES**

**1.** La entidad ENTIDAD 1, S.A. (en lo sucesivo la entidad) es una sociedad con domicilio fiscal en Madrid, cuyo volumen de operaciones consignado en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades y por IVA en los años 2005 a 2008 supera, en todos los casos, los siete millones de euros.

**2.** El 8 de enero de 2010 se recibió en la AEAT escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa, fe-

chado el 16 de diciembre de 2009, mediante el que se comunica que "se han iniciado actuaciones de verificación del volumen de operaciones" cerca de la citada entidad y solicita a la AEAT, en base a lo dispuesto en el apartado 4 de las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas Únicas, suscritas en Bilbao el 18 de mayo de 2006, "que se inicien actuaciones de comprobación e investigación del volumen de operaciones".

**3.** El 19 de enero de 2010 la AEAT contestó a la petición de comprobación anterior solicitando a la Diputación Foral de Gipuzkoa la emisión del informe previsto en los acuerdos mencionados en el antecedente inmediato anterior.

**4.** El 16 de febrero de 2010 la entidad presentó un escrito ante la AEAT a través del cual informaba a ésta de que la Diputación Foral de Gipuzkoa le había notificado el 22 de diciembre de 2009 una citación, fechada el 11 de diciembre 2009, de inicio de actuaciones de verificación y constatación con el objeto de conocer mejor sus circunstancias tributarias en relación con el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 2005 a 2008. Indica la Diputación Foral de Gipuzkoa en el escrito recién citado, que estas actuaciones se llevan a cabo "en virtud de lo establecido en los artículos 19.3 y 29.6 Tercera del Concierto Económico (...) se limitarán únicamente a comprobar el volumen de operaciones declarado por la entidad en los impuestos y períodos que se indican y a determinar las posibles compensaciones que puedan existir entre las Administraciones". También se indica en dicho escrito que "en base al artículo 29, apartado 2, letra g) de la Norma Foral General Tributaria y en la forma dispuesta en las disposiciones reglamentarias, el obligado tributario tiene la obligación de facilitar la práctica de las inspecciones y comprobaciones administrativas".

**5.** El 16 de abril de 2010 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Gipuzkoa requerimiento de inhibición, fechado el día anterior, para que cesara en sus actuaciones tendentes a comprobar tanto el volumen de operaciones como la cifra relativa de tributación de la entidad en el Impuesto sobre

Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005 a 2008.

**6.** El 13 de mayo de 2010 se recibió en la AEAT escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa rechazando el requerimiento de inhibición, por entender que dicho requerimiento era extemporáneo y asimismo por considerar que tenía competencia para llevar a cabo las actuaciones de verificación y constatación que venía realizando en relación con la entidad referidas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2005 a 2008.

**7.** El día 9 de junio de 2010 se presentó por la AEAT el presente conflicto, que fue admitido a trámite por esta Junta Arbitral el día 27 de septiembre de 2011, de lo cual dio traslado a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la sociedad interesada. En el escrito de planteamiento la AEAT solicita que la Junta Arbitral declare que "la Diputación Foral de Gipuzkoa no tiene competencia ni para la comprobación del volumen de operaciones ni para la determinación de la proporción de tributación a las distintas administraciones de UNIÓN FENOSA GAS COMERCIALIZADORA S.A. (NIF: A-0001) respecto del Impuesto sobre Sociedades y del IVA de los períodos 2005 a 2008".

**8.** Finalizado el trámite de instrucción y completado el expediente, éste se puso de manifiesto a ambas Administraciones y a la entidad, a fin de que, en el plazo de un mes, formulasen ante esta Junta Arbitral cuantas alegaciones tuviesen por conveniente. El 3 de diciembre de 2012 registró sus alegaciones la Diputación Foral de Gipuzkoa, ratificándose en los argumentos expuestos en el escrito inicial de oposición al conflicto. La AEAT registró las suyas el 3 de enero de 2013, reiterando, en síntesis, tras responder a la alegación de extemporaneidad planteada por la Diputación Foral de Gipuzkoa, los argumentos expuestos en el planteamiento del conflicto y solicitando una resolución en el sentido ya indicado. La entidad interesada registró sus alegaciones ante esta Junta Arbitral el 20 de diciembre de 2012, aseverando que se trata de una entidad con domicilio fiscal en Madrid, que el volumen de operaciones ha excedido de 7 millones de euros en todos los ejercicios conside-

rados y que en la medida en que sus operaciones no se realizan exclusivamente en el País Vasco, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 19 y 29 del Concierto es competencia exclusiva de la Hacienda estatal la realización de las actuaciones de comprobación e investigación, incluida la determinación del volumen de operaciones y la determinación de la proporción de tributación a las distintas Administraciones.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

**1.** Lo primero que tenemos que analizar es si el planteamiento del conflicto es o no extemporáneo, dado que si lo fuera no podríamos examinar el fondo de la controversia. En ese sentido, debe significarse que el artículo 13.1 Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 diciembre, señala lo siguiente:

"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 ésta 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 fecha en que la Administración que se considere competente tuviere conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico".

Pues bien, según la Diputación Foral de Gipuzkoa el planteamiento del conflicto es extemporáneo puesto que la AEAT dejó transcurrir más de dos meses desde que recibió su escrito el 8 de enero de 2010. El requerimiento de inhibición de la AEAT fue recibido por la Diputación Foral de Gipuzkoa el 16 de abril de 2010. Por tanto, según está, pasado el plazo de dos meses al que se refiere el artículo 13 RJACE.

**2.** No podemos compartir el punto de vista de la Diputación Foral de Gipuzkoa puesto que ésta

comunicó a la AEAT exclusivamente el inicio de actuaciones de verificación del volumen de operaciones, pero omite otros aspectos que la AEAT ha conocido después (el 16 de febrero de 2010) por habérselos comunicado la entidad afectada, concretamente los dos siguientes: uno, que la comprobación del volumen de operaciones no se limita a las realizadas en territorio foral sino que recae sobre el total de las declaradas; y dos, que el fin último de las actuaciones es determinar las compensaciones que puedan existir entre Administraciones. Por tanto, el requerimiento de inhibición se ha realizado en plazo puesto que tuvo lugar antes de que transcurrieran dos meses desde la fecha en que la Administración del Estado tuvo conocimiento del acto que, a su juicio, vulnera los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, y eso acto no es otro que el contenido en el escrito que le trasladó, con fecha 16 de febrero de 2010, la entidad interesada.

A mayor abundamiento, en el escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa comunicado a la AEAT el 8 de enero de 2010 se avisaba del envío de un informe derivado de las actuaciones de verificación una vez ultimadas estas. No consta en el expediente que tal informe haya sido recibido por la AEAT. Si consta, en cambio, que ésta reclamó por correo electrónico dicho informe, con fecha 19 de enero de 2010, por la AEAT. El envío del aludido informe está en consonancia con las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas Únicas ya citadas, en cuyo apartado cuatro se prevé lo siguiente:

"Las administraciones sin competencia inspectora respecto de un contribuyente concreto podrán instar de la competente la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio, para lo cual la Administración sin competencias inspectoras enviará un informe a la competente con los datos obtenidos del contribuyente mediante una actuación que consistirá en una simple toma de los datos necesarios al efecto".

El conflicto no se plantea por lo que se desprende del escrito comunicado a la Hacienda estatal con fecha 8 de enero de 2010, sino por lo

que se deriva del escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa que la entidad pone en conocimiento de la AEAT el 16 de febrero de 2010, en el que se indica que las actuaciones "se limitarán únicamente a comprobar el volumen de operaciones declarado por la entidad en los impuestos y períodos que se indican y a determinar las posibles compensaciones que puedan existir entre las Administraciones", y, asimismo, del "anexo de petición de documentación" que se une a él, mediante el que se solicita, entre otras cosas, "memorias e informes de gestión" y copia de las declaraciones presentadas por el obligado tributario en otras Administraciones Tributarias por el IVA y el IS en los períodos 2005, 2006, 2007 y 2008. Ambos escritos no son idénticos, el segundo de ellos es el que pone sobre aviso a la AEAT de que la Diputación Foral de Gipuzkoa pretende llevar a cabo actuaciones inspectoras.

En la medida en que, al amparo de las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario Actas Únicas, la Diputación Foral de Gipuzkoa en el escrito comunicado el 8 de enero de 2010 solicitó a la AEAT la comprobación del volumen de operaciones, es claro, que ésta no podía pensar sino que no se estaban llevando a cabo actuaciones inspectoras, y, en particular, que no se estaba pretendiendo comprobar el volumen de operaciones de una empresa respecto de la cual la competencia inspectora recaía en la AEAT, y, por tanto, que no había empezado a correr ningún plazo. El plazo comenzó a correr el 16 de febrero de 2010, por las razones antedichas. Por ello, hemos de rechazar que el presente conflicto se haya interpuesto por la AEAT extemporáneamente. Estamos ya, pues, en disposición de analizar la cuestión de fondo.

**3.** En relación con la competencia inspectora respecto del Impuesto sobre Sociedades debe tenerse en cuenta lo que dispone, en lo aquí pertinente, el artículo 19 del Concierto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

"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 ciento 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".

(...)

Por tanto, la competencia inspectora en este caso la tiene la Administración del Estado, puesto que se trata de una entidad que tiene su domicilio fiscal en Madrid, que ha superado en todos los

ejercicios los 7 millones de euros y que no ha realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco.

**4.** Por su parte, a la competencia inspectora respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, se refiere el artículo 29 del Concierto Económico estableciendo lo que sigue:

"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 operaciones 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 territo-

rio común el 75 por ciento 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 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".

(..)

Por consiguiente, también es la Administración del Estado la competente para la inspección del IVA, puesto que la entidad tiene su domicilio fiscal en Madrid y debe tributar en proporción al volumen de operaciones.

**5.** La competencia para determinar el volumen de operaciones está vinculada a la competencia inspectora, de ahí que los citados artículos 19 y 29 del Concierto Económico se ocupen también de esta cuestión. Ambos contienen un apartado, el 4, del siguiente tenor: "Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administra-

ción 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".

Resumiendo, tanto para el Impuesto sobre Sociedades como para el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Concierto Económico establece de forma expresa dos reglas claves para la resolución del presente conflicto:

Una, que existe una única Administración con competencia inspectora (en este caso, la Administración del Estado). No siempre ha sido así, como advierte la STSJ del País Vasco de 10 de enero de 2003 (confirmada por la STS de 5 de febrero de 2008), puesto que originariamente el Concierto Económico establecía el sistema de cifra relativa de negocios, que tenía como consecuencia ineludible la de que la comprobación e investigación sometidas a dicho régimen correspondiera a las dos administraciones (artículo 22.3 del Concierto Económico en la redacción dada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo), sin perjuicio de la elaboración de plantes anuales de actuación inspectora conjunta, y del traslado, en otro caso, de las actas que se levantasen, o, incluso, de la comprobación conjunta. Esta situación se mantuvo hasta la entrada en vigor de la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico).

Y otra, que el volumen y la proporción de tributación a cada Administración sólo puede determinarse por la Administración con competencia inspectora (por consiguiente, en esta ocasión, también la Administración del Estado). Nuevamente, pues, se reconoce a favor de una Administración, con carácter monopolístico, la competencia inspectora.

**6.** En realidad la conclusión anterior no la discute la Diputación Foral de Gipuzkoa, al contrario, acepta que la competencia inspectora la tiene la Administración del Estado, no en vano con fecha 8 de enero de 2010 avisa de que le enviará un informe sobre los datos obtenidos del contribuyente. Lo que dice la Diputación Foral de Gi-

puzkoa es que no ha realizado actuaciones inspectoras, y, por tanto, que si no ha realizado actuaciones de esa naturaleza mal ha podido pretender determinar el volumen de operaciones.

La Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que las actuaciones de verificación y constatación no son actuaciones inspectoras, son actuaciones previas a ellas. No cabe, añade, equiparar actuaciones de "verificación y constatación" con actuaciones de "comprobación e investigación". En ese sentido, el artículo 144.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa establece que "con anterioridad al acuerdo de iniciación (del procedimiento de comprobación e investigación), se podrán realizar actuaciones previas de verificación y constatación con el fin de conocer mejor las circunstancias del caso concreto y la conveniencia o no de iniciar el procedimiento". El desarrollo reglamentario de dicho precepto, representado por el artículo 36 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, en Gipuzkoa, entró en vigor con posterioridad al planteamiento del presente conflicto. Esto último, sin embargo, no afecta para nada a este procedimiento.

**7.** Consta en el expediente un escrito de la Subdirección General de Inspección de la Diputación General de Gipuzkoa fechado el 11 de diciembre de 2009, de inclusión en plan de la entidad, que tiene por objeto la verificación de su volumen de operaciones por si pudieran resultar diferencias respecto a lo declarado en la parte correspondiente a Gipuzkoa. Igualmente consta otro escrito, fechado también el 11 de diciembre de 2009, de "citación de inicio de actuaciones de verificación y constatación" en el que se dice que en uso de las atribuciones que le confieren los artículos 5, 11, 136 y 44.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se le comunica a la entidad que se van a iniciar actuaciones de verificación y constatación con el fin de conocer mejor sus circunstancias tributarias en relación

con el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2005, 2006, 2007 y 2008. En el mismo escrito se señala que esas actuaciones, "en virtud de lo establecido en los artículos 19.3 y 29.6 Tercera del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se limitarán únicamente a comprobar el volumen de operaciones declarado por la entidad en los impuestos y períodos que se indican y determinar las posibles compensaciones que puedan existir entre Administraciones".

**8.** Recordemos que el texto de la regla tercera de los artículos 19.Tres y 29.Seis del Concierto Económico es, en ambos casos, el siguiente: "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". La Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que las actuaciones de verificación y constatación las realiza al amparo del párrafo recién transscrito, párrafo que se refiere a facultades en materia de comprobación e investigación. Sin embargo, al tiempo, sostiene que en todo momento ha reconocido que la competencia para llevar a cabo actuaciones de comprobación e investigación frente a la entidad por los conceptos y períodos que subyacen en el presente conflicto corresponde a la Administración del Estado. La posición, por tanto, de la Diputación Foral de Gipuzkoa es contradictoria, pues no puede pretender ampararse en los artículos 19.Tres y 29.Seis del Concierto Económico, y, al mismo tiempo, sostener que las actuaciones de verificación y constatación no son actuaciones de comprobación e investigación.

A la vista de ello, caben dos posibilidades: una, que las actuaciones que pretende realizar la Diputación Foral se amparan en otro precepto del Concierto Económico; o, dos; que dichas actuaciones sí son actuaciones de comprobación e investigación. Nos parece que esta última solución es la correcta. El problema surgiría si se circunscri-

biese el ámbito de las actuaciones de comprobación e investigación a las actuaciones inspectoras llevadas a cabo cerca del obligado tributario, cuando no tiene que ser así. Es decir, las competencias inspectoras sobre ENTIDAD 1, S.A las tiene la AEAT, pero ello no obsta, para que, al tiempo, la Diputación Foral de Gipuzkoa también tenga reconocidas competencias de inspección sobre otros obligados tributarios, y que la información obtenida de éstos pueda ser útil a otros efectos, tales como la elaboración de censos tributarios y la comprobación del domicilio fiscal.

No es exacto, por lo demás, equiparar, siempre y en todo caso, y menos en el contexto de los artículos 19.Tres y 29.Seis del Concierto Económico, facultades en materia de comprobación e investigación con competencias inspectoras, puesto que dichas facultades no tienen que ejercerse, necesariamente, en el marco de la inspección tributaria, también pueden ejercerse en otros marcos. En ese sentido, baste recordar, por lo que se refiere a territorio común, que la LGT se refiere a las facultades de comprobación e investigación en un precepto, el 115, incluido en el capítulo II del Título III, que lleva por título "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios". También lo entienden así los Territorios Forales (art. 111 NFGT 2/2005, de 8 de marzo, de Gipuzkoa; art. 113 NFGT 2/2005, de 10 de marzo, de Bizkaia; y, art. 111 NFGT 6/2005, de 28 de febrero, de Álava/Araba). Naturalmente, la distribución interna, -ya sea en la órbita estatal, ya sea en la foral-, que en cada momento puede existir, de facultades de comprobación e investigación entre los órganos en los que se estructura cada Administración no altera la delimitación competencial que articula el Concierto Económico.

**9.** En el segundo de los escritos, fechado el 11 de diciembre de 2009, se indica que la entidad deberá comparecer el 27 de enero de 2010 con determinada documentación, concretamente la enumerada en el anexo de petición de documentación, que es la siguiente: poder de representación; copia de las declaraciones presentadas por el obligado tributario en otras Administraciones Tributarias por los conceptos tributarios y períodos

antes mencionados; memorias e informes de gestión; y, detalle de las operaciones efectuadas en Guipuzkoa en los períodos citados. Consta en el expediente copia de la diligencia extendida el día 27 de enero de 2010 en la que se refleja que la entidad facilitó la documentación que se le había requerido y que las actuaciones se realizan “a los solos efectos de la toma de datos necesarios para el cálculo del volumen de operaciones correspondiente al Territorio de Gipuzkoa”. El problema lo representa, lógicamente, la petición de la copia de las declaraciones presentadas en otras Administraciones Tributarias y la petición de las memorias e informes de gestión.

La Diputación Foral de Gipuzkoa puede llevar a cabo actuaciones de verificación y constatación “en su territorio” cuando tenga competencias de exacción, pero no puede recabar copia de las declaraciones presentadas por la entidad en otras Administraciones tributarias, en particular, en la Administración estatal, ni tampoco pedir las memorias e informes de gestión en la medida en que incluyan datos no referidos a Gipuzkoa, y, no puede hacerlo porque, a efectos del Concierto, el requerimiento de esos documentos no supone otra cosa que el ejercicio de competencias inspectoras y, tal como se ha demostrado, en el caso del presente conflicto, esa competencia está atribuida por el Concierto Económico a la Administración del Estado. En el ámbito interno, cada Territorio Histórico puede, con matices, definir qué son actuaciones y procedimientos de inspección -de ahí que tanto Gipuzkoa como Álava/Araba (cosa que no ha hecho Bizkaia) hayan regulado las actuaciones de verificaciones y constatación que, según ellas, son actuaciones previas a la comunicación del inicio del procedimiento de inspección, pero, en todo caso, no niegan que tales actuaciones sean actuaciones inspectoras- pero en el ámbito externo no es así, de suerte que aunque no se define en el Concierto Económico en qué consiste la competencia inspectora, puede convenirse que parte de la documentación solicitada de la entidad cae dentro del ámbito de lo que comúnmente se viene entendiendo por tal y, si eso se acepta, la conclusión es que la Diputación Foral de Gipuzkoa se ha extralimitado al realizar actua-

ciones de verificación y constatación, en los términos reseñados en la citación, fechada el 11 de diciembre 2009, notificada el siguiente día 22, realizada a ENTIDAD 1, S.A. por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

La documentación que, con fecha 16 de febrero de 2010, traslada la entidad a la AEAT permite asegurar que, sin tener competencia inspectora, la Diputación Foral de Gipuzkoa estaba intentado llevar a cabo actuaciones que formalmente no son actuaciones inspectoras pero que materialmente si tienen esa naturaleza, concretamente pretendía comprobar el volumen de operaciones de la entidad, para, en su caso, proceder a las compensaciones que puedan existir entre Administraciones. La Diputación Foral de Gipuzkoa puede solicitar toda la información que reseña en el anexo indicado, siempre que tenga competencias inspectoras, y, como quiera que con respecto a la entidad interesada, por los conceptos y períodos indicados, carece de ellas, habremos de concluir que su actuación no es conforme a derecho. Debería haberse limitado a solicitar información acerca de aspectos sobre los que si tiene competencia.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### **ACUERDA**

Que los requerimientos de documentación dirigidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa a ENTIDAD 1, S.A. (N.I.F. A-0001) no están amparados por las facultades de comprobación e investigación que en el presente caso le confiere el Concierto Económico



## RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV 2013.

### I. RECAUDACIÓN ACUMULADA A SEPTIEMBRE DE 2013: DATOS GLOBALES

Las Diputaciones Forales han recaudado por tributos concertados **7.813.934,8 miles de euros (m€)** en el intervalo de enero a septiembre de 2013, un **3,7% más** que en el mismo periodo del año pasado. Esta positiva evolución se ha producido principalmente por el buen comportamiento recaudatorio del Impuesto sobre Sociedades, gracias a la aprobación de la normativa sobre actualización de balances y del IVA, por la subida de tipos impositivos que entró en vigor en septiembre de 2012.

La recaudación acumulada de gestión propia de las Diputaciones Forales ha crecido un 4,0% y los ingresos por Ajustes con el Estado muestran prácticamente un estancamiento respecto al mismo periodo del año anterior (-0,3%).

La **mayor recaudación**, en términos absolutos, registrada hasta septiembre asciende a **277.468,7 m€** y procede de las figuras tributarias siguientes:

		Euros
IRPF		(67.792.876)
I. Sociedades		98.528.223
I. Patrimonio		21.987.520
IVA		215.870.274
II.EE. Fabricación		(13.471.343)
Otros tributos e ingresos tributarios		22.346.920)
<b>TOTAL</b>		<b>277.468.718</b>

Por componentes, la **recaudación bruta** acumulada **ha avanzado** un **2,4%**, al mismo tiempo que el **volumen de devoluciones ha disminuido (1,1%)**, lo que supone que la recaudación líquida haya superado en 3,7 puntos porcentuales la del ejercicio anterior.

	Euros	Ene/sep-12	Ene/sep-13	% Δ 13/12
Rec. íntegra y Res. Devoluciones		10.229.031.542 (2.692.565.445)	10.476.157.630 (2.662.222.814)	2,4 1,1
<b>Rec. líquida</b>		<b>7.536.466.097</b>	<b>7.813.934.816</b>	<b>3,7</b>

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

### II.1. Retenciones por Rendimientos del Trabajo

La recaudación por retenciones de Rendimientos del Trabajo ha mostrado durante la mayor parte del año una evolución negativa, con valores inferiores a los del año pasado en un intervalo de entre el 3% y el 4%, debido a la difícil coyuntura económica que atraviesa la CAPV.

La destrucción de empleo desde finales de 2012 ha sido importante, si bien el ritmo se ha ido atenuando según transcurrió 2013. En efecto, la ocupación descendió un 4,6% en el IV trimestre de 2012, un 2,6% en el I trimestre de 2013 y un 1,2% en el II trimestre de 2013, según Eustat. Respecto a los salarios, el crecimiento pactado de los mismos hasta junio, en base a los convenios todavía en vigor, se ha moderado (1,6%) respecto a la media del año anterior (2,7%). La evolución de estos factores ha sido determinante en el devenir de la recaudación por retenciones de Rendimientos del Trabajo.

La coyuntura económica también ha podido originar un aumento en la concesión de aplazamientos en el pago de estas obligaciones tributarias, con el efecto de diferir la entrada de ingresos a periodos posteriores.

Así, la recaudación acumulada por retenciones de Rendimientos del Trabajo a septiembre de 2013 **ha disminuido** en términos interanuales un **3,2%**.

### II.2. Retenciones por Rendimientos del Capital Mobiliario

En cuanto a las retenciones por Rendimientos del Capital Mobiliario, el 1 de enero de 2012 entró en vigor una subida del tipo del 19% al 21% y la recaudación en 2012 se elevó de forma importante con un incremento del 11,0%, aunque sobre el

nivel tan bajo al que se había llegado en 2011 después de dos caídas consecutivas del 15%.

Desde principios de 2013, la variación interanual de la recaudación por este concepto ha sido negativa, si bien el ritmo de decrecimiento hasta junio había ido desacelerándose. Esta progresión, no obstante, se invirtió en julio, mes cuya recaudación cayó un 52,5% y elevó la caída de la recaudación acumulada hasta el -12,8%. Tras registrarse la recaudación de septiembre, la recaudación acumulada hasta dicho mes ha reflejado un **-11,7%** interanual.

### **II.3. Retenciones por Rendimientos del Capital Inmobiliario**

La recaudación proveniente de las retenciones por Rendimientos del Capital Inmobiliario, es uno de los pocos apartados tributarios que a nivel de la CAPV ha conseguido ver crecer su recaudación en los últimos ejercicios cerrados.

En los dos últimos ejercicios esta recaudación ha visto moderado su ritmo de crecimiento al entorno del 3,0% interanual. El incremento de 2012 se produjo en el marco de una subida del tipo de retención del 19% al 21%.

Sin embargo, en el presente ejercicio, la recaudación de este apartado hasta septiembre se **ha reducido** para el conjunto de la CAPV un **1,1%**.

### **II.4. Retenciones sobre Ganancias Patrimoniales**

La recaudación por retenciones sobre Ganancias Patrimoniales ha registrado incrementos importantes a lo largo del año lo que ha permitido que la recaudación acumulada a septiembre **creciese un 29,7%**.

### **II.5. Pagos fraccionados**

La recaudación por Pagos Fraccionados, realizados por Empresarios y Profesionales, lleva tiempo sufriendo un constante y lento deterioro que continuó en 2012 a pesar de que a partir del 1 de septiembre de dicho año el tipo impositivo se incrementó, a iniciativa del Estado, en 6 puntos

porcentuales hasta alcanzar el 21%, el tipo aplicable a las retenciones de autónomos y trabajadores dedicados a actividades profesionales como abogados, arquitectos, consultores, así como a ingresos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas.

En el ejercicio actual, la recaudación por pagos fraccionados ha seguido la misma dinámica y ha registrado la mayor parte del año tasas interanuales negativas en un intervalo entre el -2,5% y el -4,0%, empeorando a partir de agosto y acumulando a septiembre **una caída del 4,8%**.

### **II.6. Cuota Diferencial Neta**

La evolución recaudatoria de este apartado se deriva básicamente de los resultados de la campaña de renta de 2012 de las Diputaciones Forales.

Hasta septiembre de 2013 la evolución de la Cuota Diferencial Neta ha reflejado **una caída** importante de las devoluciones por este impuesto (**7,3%**), como consecuencia de las reformas del IRPF aprobadas en 2011 por los Territorios Históricos, con entrada en vigor en 2012 y que han desplegado sus efectos recaudatorios en la Cuota Diferencial Neta del IRPF en 2013. Entre las medidas aprobadas, se incluyen reducciones en el límite anual deducible por aportaciones a sistemas de previsión social, en las cantidades máximas deducibles por adquisición de vivienda habitual y en la deducción por edad.

#### **Recaudación acumulada por IRPF**

	Ene/sep-12	Ene/sep-13	% Δ 13/12
Ret. Rdtos. T. y Act. Prof.	3.037.195.117	2.939.826.281	(3,2)
Ret. Rdtos. Capital Mob.	174.298.898	153.931.125	(11,7)
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	62.340.237	61.658.326	(1,1)
Ret. Ganancias Patrimo.	14.713.175	19.075.990	29,7
Pagos Frac. Prof. y Empr.	114.042.598	108.517.964	(4,8)
Cuota Diferencial Neta	(707.408.011)	(655.620.548)	7,3
<b>Recaudación Total IRPF</b>	<b>2.695.182.014</b>	<b>2.627.389.138</b>	<b>(2,5)</b>

### III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

#### III.1. Retenciones

Dentro de este impuesto se incluye el **50%** de la recaudación de las siguientes retenciones, ya analizadas en el apartado del IRPF: Rendimientos de **Capital Mobiliario, Rendimientos de Capital Inmobiliario y Ganancias Patrimoniales**.

#### III.2. Cuota Diferencial Neta

Los ingresos fiscales a septiembre de 2013 correspondientes a la Cuota Diferencial Neta del Impuesto sobre Sociedades ascienden a **866.411,9 miles de euros**, un **15,3% más** que en el mismo periodo del año pasado.

El **primer trimestre del año** vino marcado como es habitual por la realización de devoluciones correspondientes a la campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2011. El importe de las devoluciones fue un 9,2% menor al registrado en 2012.

En el **segundo trimestre del año**, la recaudación por la Cuota Diferencial del impuesto se incrementa notablemente (65,2%), debido a las reformas normativas que afectan al pago fraccionado que se ingresa en este periodo.

En efecto, en el periodo del 1 al 20 de abril, las sociedades sujetas a normativa común están obligadas a realizar el primer pago fraccionado del año. En julio de 2012 se aprobaron importantes modificaciones en el cálculo de los pagos fraccionados, que elevaron los tipos mínimos del 4% al 12% en el caso de grandes empresas y además se restringieron las minoraciones en la base. Estos cambios afectaron a los pagos fraccionados de octubre y diciembre de 2012 y este año, han afectado al primer pago fraccionado de 2013. Este hecho ha permitido que la recaudación, en el intervalo de abril a junio de 2013, por Cuota Diferencial Neta del Impuesto sobre Sociedades creciese un 65,2% interanual.

La campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2012 se ha desarrollado entre el 1 de julio y el 26 de julio de 2013, fechas de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos

pasivos del impuesto. Este año, además, de forma excepcional, la recaudación por Cuota Diferencial Neta ha recogido la recaudación derivada de la normativa que permite actualizar de forma voluntaria el valor de determinados activos de los balances. Dicha actualización ha quedado sujeta a un gravamen único del 5% del incremento neto de valor de los activos. El ingreso total obtenido hasta septiembre por la **actualización de balances** ha sido de **126.767,9 miles de euros**, lo que ha permitido que la recaudación por **Cuota Diferencial Neta en el tercer trimestre**, una vez que en agosto se ha recaudado el grueso de la recaudación por Cuota Diferencial Neta correspondiente a la campaña de Sociedades 2012, haya sido un **10,8% superior al importe** obtenido en el mismo periodo de 2012.

#### Recaudación acumulada por IMUESTO S/SOCIEDADES

	Ene/sep-12	Ene/sep-13	Euros % Δ 13/12
Ret. Rdtos. Capital Mob.	174.298.893	153.931.119	(11,7)
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	62.340.221	61.658.310	(1,1)
Ret. Ganancias Patrim.	14.713.174	19.075.989	29,7
Cuota Diferencial Neta	751.196.821)	866.411.914	15,3
<b>Recaudación Total IS</b>	<b>1.002.549.109</b>	<b>1.101.077.332</b>	<b>9,8</b>

### IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La **recaudación por IVA de gestión propia** ha mantenido a lo largo del año crecimientos de mayor o menor cuantía dependiendo de la fluctuación temporal de las devoluciones, hasta acumular a septiembre un **incremento del 8,6%**.

Este comportamiento ha tenido su origen en la robustez del aumento de los **ingresos brutos (5,3%)** como consecuencia de la subida de los tipos impositivos a partir de septiembre de 2012 (tipo general: 21% frente al 18% anterior y tipo reducido: 10% frente al 8%; además algunos bienes y servicios pasaron de estar gravados al tipo reducido a estarlo al general). También ha ayudado, sin duda, el menor retramiento del consumo, y por tanto del gasto final sujeto al impuesto, a partir de mediados de año, que ha limitado la erosión de las bases imponibles del impuesto.

En lo que a las **devoluciones** se refiere, hasta septiembre reflejan un leve **incremento en su volumen (1,1%)**.

#### Recaudación acumulada por IVA

	Euros		
	Ene/sep-12	Ene/sep-13	% Δ 13/12
Rec. íntegra y Res. Devoluciones	3.191.787.788 (1.396.737.853)	3.362.179.097 (1.412.070.219)	5,3 (1,1)
<b>Rec. líquida</b>	<b>1.795.049.935</b>	<b>1.950.108.878</b>	<b>8,6</b>

Por otra parte, en aplicación de lo previsto en la Ley 2/2007, de 23 de marzo, de Metodología de Distribución de Recursos y de Determinación de las Aportaciones de las Diputaciones Forales a la Financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al período 2007-2011, y de los acuerdos adoptados por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, se han practicado **los ajustes interterritoriales del primer semestre de 2013** a la recaudación por IVA, cuyos importes resultantes se han contabilizado como ingreso bruto o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente (en euros):

Álava	221.066.079
Bizkaia	(400.609.326)
Gipuzkoa	179.543.247

Los resultados de este ajuste interno **incluyen el ajuste derivado de la devolución del caso Rover (144.787,2 m€ del tercer y último plazo)**, que queda así financiado según los coeficientes horizontales de cada Territorio Histórico.

Finalmente, el importe ingresado por la CAE hasta septiembre en concepto de **Ajuste IVA con el Estado**, regulado en el artículo 53 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV y en el artículo 14 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, ha sido de **713.393,5 m€**, un **9,3% superior** a la cifra acumulada a 2012.

#### V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

La recaudación por Impuestos Especiales de Fabricación de gestión propia (incluyendo entre estos, a efectos comparativos, el derogado Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) ha registrado un **avance del 4,6%** hasta septiembre, debido a la positiva evolución del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

En efecto, la recaudación acumulada hasta septiembre del **Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en su actual configuración**, es decir, incluyendo el derogado Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, se ha **incrementado un 9,6%**, pero no gracias a la activación del consumo de hidrocarburos, que por el contrario, ha descendido de manera moderada, sino como consecuencia de la introducción de cambios normativos como la subida de tipos en biocarburantes, la nueva fiscalidad medioambiental que afecta principalmente al gas natural, y la creación de nuevos tramos impositivos, por la derogación del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Durante la mayor parte del año, la recaudación por el **Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco** ha cosechado variaciones interanuales muy negativas. En dicha línea, la recaudación hasta septiembre por este impuesto **ha descendido un 6,8%**, si bien los valores acumulados a agosto (-1,5%) y a julio (+0,9%) reflejaron una mejoría temporal, motivada seguramente por el efecto de compra anticipada, antes de la entrada en vigor en julio del incremento de tipos de la última reforma normativa.

En la mayor parte del ejercicio, el impuesto que grava el consumo de **electricidad** está registrando una recaudación en el entorno del 4% por debajo de los valores de 2012, lo cual está en consonancia con el continuo descenso interanual de la demanda de electricidad, fruto de la caída de la actividad económica. La recaudación acumulada hasta septiembre se ha situado finalmente en una **tasa interanual del -5,3%**.

**Recaudación acumulada por  
II.EE. DE FABRICACIÓN**

	Euros		
	Ene/sep-12	Ene/sep-13	% Δ 13/12
Alcohol y Produc. Interm.	9.629.009	8.523.231	(11,5)
Hidrocarburos*	730.439.582	800.320.225	9,6
Tabaco	245.276.131	228.625.382	(6,8)
Cerveza	3.531.528	3.577.280	1,3
Electricidad	62.487.029	59.196.071	(5,3)
<b>Total II.EE. de Fabricación</b>	<b>1.051.363.279</b>	<b>1.100.242.189</b>	<b>4,6</b>

\*Incluye el derogado Imp. s/Vtas. Minoristas de Deter. Hidroc.

En aplicación de lo previsto en la Ley 2/2007, de 23 de marzo, de Metodología de Distribución de Recursos y de Determinación de las Aportaciones de las Diputaciones Forales a la Financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al período 2007-2011, y de los acuerdos adoptados por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, se han practicado **los ajustes interterritoriales del primer semestre de 2013** a la recaudación de los Impuestos Especiales de Fabricación y del I. s/Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que aunque a partir de 2013 está derogado todavía recoge recaudación del año anterior. Los importes resultantes se han contabilizado como ingreso bruto o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente (en euros):

Álava	27.625.103
Bizkaia	(179.604.503)
Gipuzkoa	151.979.400

Además, hasta septiembre, las Diputaciones Forales han transferido a la Hacienda estatal un importe de **139.322,5 miles de euros** en concepto de **Ajustes a la recaudación por Impuestos Especiales de Fabricación con el Estado**, regulados en el artículo 54 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV y en el artículo 15 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, lo que representa **un aumento del 81%** respecto al año anterior.

**IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN:  
Ajustes con el Estado**

	Euros
	Ene/sep-13
Alcohol y Productos Intermedios	23.317.971
Hidrocarburos*	(158.425.699)
Tabaco	(12.958.147)
Cerveza	8.743.388
<b>Total II.EE. de Fabricación</b>	<b>(139.322.487)</b>

**VI. RECAUDACIÓN DE OTROS TRIBUTOS**

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, al hacer la comparación interanual de la recaudación acumulada hasta septiembre, contrasta la muy positiva evolución de los impuestos directos con incrementos porcentuales de dos dígitos, frente al negativo comportamiento registrado por los impuestos indirectos.

	Ene/sep-12	Ene/sep-13	% Δ 13/12
I. s/Renta No Residentes	23.270.974	35.371.727	52,0
I. Sucesiones y Donaciones	61.063.897	75.587.843	23,8
I. Patrimonio	107.007.191	129.104.711	20,5
I. s/Produc. de Energía Eléct.		9.968.285	
I. s/Transmís. Patrimoniales	61.845.147	51.875.193	(16,1)
I. Actos Jurídicos Documen.	31.637.731	29.640.147	(6,3)
I.E. s/ Det. Medios de Transp.	13.871.073	10.326.587	(25,6)
I. s/Primas de Seguros	46.732.510	45.540.139	(2,6)
Tasa de Juego	29.270.496	28.772.877	(1,7)
Rec., int. de dem. y sancio.	41.902.812	44.858.762	7,1
<b>Otros imp. e ingr. tributarios</b>	<b>416.711.831</b>	<b>451.077.986</b>	<b>8,2</b>

**VII. PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE CIERRE DE 2013 Y PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN PARA 2014 EN LA CAE**

En la reunión del 15 de octubre de 2013 el Consejo Vasco de Finanzas Públicas ha aprobado la previsión de cierre recaudatorio para 2013 y la previsión de recaudación por tributos concertados para 2014. A rasgos generales, en los párrafos siguientes se dan unas sucintas explicaciones de las previsiones aprobadas.

Tras dos años consecutivos de retroceso de la recaudación tributaria de las Diputaciones Forales, fruto de la persistencia de la crisis económica, se

estima que la recaudación en 2013 volverá a crecer, pero lo hará gracias a las últimas modificaciones normativas introducidas (como la subida de tipos impositivos en el IVA con entrada en vigor en septiembre de 2012 o como la aprobación de la normativa sobre actualización de balances para 2013), ya que las bases de los impuestos siguen mostrando signos de erosión. De hecho, la economía vasca sigue sumida en tasas de crecimiento negativas y para 2013 se espera que el PIB nominal apenas crezca una décima porcentual debido a la incipiente recuperación pronosticada para la segunda parte del año. Así, se espera que la recaudación al cierre del año alcance los 11.875.675 miles de euros, un 4,1% por encima de la recaudación acumulada a 31 de diciembre de 2012.

#### **PREVISIONES DE EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN: CIERRE 2013 y PRESUPUESTO 2014**

Miles de euros

	2012	Prev. cierre 2013	% Δ 13/12	Prev. 2014	% Δ 14/13
IRPF	4.329.195	4.261.081	1,6	4.261.081	4,1
IS	1.131.784	1.164.775	2,9	1.164.775	(6,1)
IVA	4.038.258	4.471.362	10,7	4.471.362	6,1
II.EE. Fab. O. Impots.	1.349.095	1.381.100	2,4	1.381.100	3,1
	559.891	597.357	6,7	597.357	13,3
<b>Rec. Total</b>	<b>11.408.223</b>	<b>11.875.675</b>	<b>4,1</b>	<b>12.374.130</b>	<b>4,2</b>

Con la confianza de que a lo largo de 2014 se inicie una lenta pero continua recuperación de la economía vasca, con la industria, los servicios y el sector exterior como pilares de la misma y con el impacto recaudatorio de algunas medidas adoptadas o que previsiblemente se adoptarán en el ámbito tributario, se estima que en 2014 las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 12.374.129,9 miles de euros, esto es, un 4,2% de incremento interanual, lo que supone 498.454,9 miles de euros más que la recaudación prevista al cierre del ejercicio en curso.

Para ampliar la información se sugiere el acceso al link de la Dirección de Política Financiera y Recursos Institucionales:

[http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-shomeku4/es/contenidos/informacion/7119/es\\_2335/es\\_12253.html](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-shomeku4/es/contenidos/informacion/7119/es_2335/es_12253.html)

# Normativa Tributaria



En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTHÁ, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

[http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-  
datbt/es/contenidos/informacion/13\\_boletines\\_tributarios/es\\_botribut/bnt.html](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-datbt/es/contenidos/informacion/13_boletines_tributarios/es_botribut/bnt.html)

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al documento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el ícono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.





# MAP

HERRI ARDURALARITZAREN  
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK  
ZERGAK  
ZERGAK

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI